

УДК 657.1

В.В. Моруннов, Н.Р. Вильданов, Л.А. Юсупова

ГБОУ ВО «Альметьевский государственный нефтяной институт», Республика Татарстан, г. Альметьевск, email: v_morunov@mail.ru, nailky@mail.ru, lejsa-yusupov@yandex.ru

ВЛИЯНИЕ ESG-ПРИНЦИПОВ УПРАВЛЕНИЯ НА КАЧЕСТВО АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Ключевые слова: формирование бухгалтерской отчетности, нефинансовая информация, подлежащая раскрытию, аудит, аудиторская деятельность, ESG-принципы, ESG-регулирование, федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты аудита.

В статье рассмотрены вопросы влияния применяемых в работе и публично декларируемых в рамках отчетности экономического субъекта ESG-принципов управления на качество аудиторской деятельности.

V.V. Morunov, N.R. Vildanov, L.A. Yusupova

State budgetary educational institution of higher education "Almetyevsk state oil institute", Republic of Tatarstan, Almetyevsk, email: v_morunov@mail.ru, nailky@mail.ru, lejsa-yusupov@yandex.ru

IMPACT OF ESG MANAGEMENT PRINCIPLES ON THE QUALITY OF AUDITING ACTIVITIES

Keywords: formation of financial statements, non-financial information subject to disclosure, audit, audit activities, ESG principles, ESG regulation, federal accounting standards, international financial reporting standards, international auditing standards.

The article deals with the issues of regulatory regulation of the formation and audit of accounting (financial) statements, taking into account the influence of ESG factors and the main risks and opportunities associated with the impact of such factors.

Вопросы повышения качества составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также качественного дальнейшего аудита показателей сформированной отчетности в последнее время привлекает повышенное внимание заинтересованных пользователей. Вместе с тем внедрение инструментария составления и раскрытия нефинансовой информации с целью дальнейшего аудита, включая информацию о соблюдении компанией ESG-принципов управления, в свою очередь также оказывает существенное влияние на качество формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и проведения её дальнейшего аудита.

Цель исследования

Исследование влияния ESG-принципов корпоративного управления, внедренных и используемых в организации, на порядок и процессы форми-

рования бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также на качество аудита данной отчетности.

Материал и методы исследования

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведенных авторами ранее. В работе использованы теоретические и эмпирические методы научного исследования, такие как методы анализа и синтеза, методы сравнения, методы наблюдения и моделирования

Результаты исследования и их обсуждение

Процессы повышения качества аудиторской деятельности в последнее время часто обсуждаются на различных информационных площадках и в различных деловых кругах. С одной стороны, это связано с рядом происходя-

щих внутренних и внешних событий, с другой стороны, применяемые сегодня стандарты ведения учета и составления отчетности во многом ориентированы на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и международные стандарты аудита (МСА), например, в соответствии с Приказом Минфина России от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н» [6]. В рамках самого Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) [2] также демонстрируется основополагающая роль МСФО при разработке отечественных федеральных стандартов бухгалтерского учета. Например, в соответствии с пунктом 4 статьи 20 «Принципы регулирования бухгалтерского учета» Закона № 402-ФЗ регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с принципом применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов.

Аналогичный подход применен и в отношении стандартов аудиторской деятельности. Напомним, что международные стандарты аудита введены в действие в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» [3], Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» [4]. В соответствии с п.2 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ) аудиторская деятельность осуществляется в том числе в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, при этом под стандартами аудиторской деятельности понимаются международные стандарты аудита (МСА), принимаемые Международной

федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации [1]. Кроме того, в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» определен ориентир на международные стандарты аудита (МСА) как на основной источник правил аудиторской деятельности.

При всём этом, как нам представляется, законодателем несколько не преувеличены роль и значение международных стандартов в развитии отечественного учета и аудита. Наоборот, порядок подготовки и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и проведения её дальнейшего аудита основан и выстраивается на международном опыте, формализованном в виде внедренных и внедряемых международных стандартах учета и аудита, с целью построения собственной отечественной модели развития учета и аудита.

Кроме утвержденных и официально ратифицированных международных стандартов ведения учета, составления отчетности и проведения аудита, необходимо также отметить и влияние на отечественную практику ведения бизнеса международных правил и норм, прямо не регулирующих учетные процессы и аудиторские процедуры, к числу которых также относятся и ESG-принципы корпоративного управления, ратифицированные, в том числе, и на территории Российской Федерации (Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ» [9], Постановление Правительства РФ от 21.09.2021 № 1587 «Об утверждении критериев проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации и требований к системе верификации проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации» [4], Информационное письмо Банка России от 16.12.2021 г. № ИН-06-28/96 «О рекомендациях по учету советом директоров публичного акционерного общества ESG-факторов,

а также вопросов устойчивого развития» (далее – Письмо № ИН-06-28/96) [13] и др. [10, 11, 12]).

В рамках Письма № ИН-06-28/96 Банком России рекомендовано для применения советом директоров (наблюдательным советом) публичных компаний факторов, связанных с окружающей средой, социальных факторов и факторов корпоративного управления (ESG-факторов), а также вопросов устойчивого развития [13].

В письме обращено внимание на процессы глобального перераспределения потоков капитала в пользу рынков, обеспечивающих продвижение целей устойчивого развития (ЦУР). В качестве одной из основных причин подобного перераспределения капитала отмечено распространение ответственного инвестирования, т.е. концептуального подхода к инвестированию, основанного в том числе на учете в инвестиционной деятельности, осуществлении оценки и мониторинга объектов инвестиций ESG-факторов, рисков и возможностей, которые указанные факторы создают для объектов инвестиций, а также в добросовестном осуществлении прав акционера и взаимодействии с обществами – объектами инвестиций [13]. Кроме того, в письме указано, что учет публичными компаниями ESG-факторов, вопросов, связанных с воздействием компаний на окружающую среду, социальную сферу и экономику, анализируется инвесторами, придерживающимися принципов ответственного инвестирования, оценивается с точки зрения способности компаний к созданию долгосрочной стоимости и может влиять на инвестиционную привлекательность ценных бумаг [13].

Таким образом, практически на официальном уровне изложена позиция о закреплении за экономическими субъектами, относящимися к публичным компаниям, необходимости организации и ведения учетных процессов, направленных на ESG-пользователей информации. В качестве ещё одного новшества возможно выделить мнение в обязанности экономического субъекта необходимости учета, категорирования и структурирования пользователей учетной информацией по целевому назначению.

Логичным в данной ситуации является вопрос о необходимости внесения соответствующих изменений в уже существующие учетные механизмы и учетные системы, результатом работы которых выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта. По нашему мнению, а также с учетом нормативно закреплённой позиции, такой бухгалтерский учет противоречит нормам и требованиям законодательства. Напомним, что в соответствии с пунктом 7 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (далее – ПБУ 4/99) при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности экономическим субъектом должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий [6]. И в рассматриваемом случае к такой категории пользователей относятся ESG-пользователи, и таким образом происходит удовлетворение именно их интересов. Однако, если обеспечить принцип нейтральности данных отчетности, а ESG-информацию перевести в разряд дополнительно раскрываемой или расшифровываемой (например, в рамках отдельной отчетности), то вопрос о нарушении принципа нейтральности информации представляется не совсем простым и понятным.

Кроме вышеописанной проблематики, также концептуально встает ряд вопросов о влиянии ESG-ориентированного учета на порядок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и на порядок проведения аудита результатов такого учета, о его влиянии на качество аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В качестве ответа на эти вопросы раскроем суть ESG-ориентированного подхода, закреплённого в рамках Письма № ИН-06-28/96. В частности, в рамках данного письма продекларирована идея, что актуальность учета ESG-факторов

и вопросов устойчивого развития связана с переходом от парадигмы, в которой главной целью экономического субъекта считается получение прибыли и создание стоимости для акционеров, к новой, устанавливающей целью создание устойчивой стоимости для всех заинтересованных лиц. При этом нацеленность на создание устойчивой стоимости для всех заинтересованных лиц помимо традиционных подходов к созданию стоимости для акционеров предполагает анализ и приоритизацию интересов иных заинтересованных лиц: определение их значимости для формирования миссии, целей и стратегии корпорации, и оценку того, как найти оптимальный баланс для учета потребностей и ожиданий таких заинтересованных лиц [13]. Другими словами, как нам видится, в рамках Письма № ИН-06-28/96 уже расставлены акценты на нарушение принципа нейтральности в рамках действующего порядка формирования отчетности и внедрение механизмов, обеспечивающих учет ESG-факторов, позволит повысить нейтральность отчетности за счет расширения круга пользователей.

Продолжая сделанные выводы о скудности отчетной информации для прочих пользователей, не заинтересованных в прибыли компании, описанные в Письме № ИН-06-28/96, логичным является вывод о возможности и даже в какой-то степени необходимости в перспективе расширения периметра пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности с включением в этот периметр ESG-пользователей.

Также, кроме непосредственно организации учетных процессов, немаловажным, считаем, является вопрос и о влиянии ESG-изменений на аудит такой отчетности и на качество аудита в целом.

По этому поводу, обратимся к нормам Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ), в соответствии с п.1 ст. 10 которого аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. При этом принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов

и требования к организации указанного контроля устанавливаются стандартами аудиторской деятельности. Банк России вправе устанавливать дополнительные к установленным стандартами аудиторской деятельности требования к организации внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций на финансовом рынке [1].

От комментариев в отношении соответствия норм Письма № ИН-06-28/96 требованиям, установленным Банком России дополнительно к основным стандартам аудиторской деятельности, откажемся по формальному признаку. Однако, следует обратить внимание, что в соответствии с положениями Письма № ИН-06-28/96 экономическому субъекту (а именно – совету директоров во взаимодействии с исполнительными органами, владельцами рисков в области ESG-факторов (работниками, структурными подразделениями Общества), должностными лицами, руководителями, ответственными за организацию управления рисками и осуществление внутреннего контроля, внутренним аудитором) рекомендуется адаптировать (актуализировать) принципы и подходы к организации системы управления рисками, методологию управления рисками с учетом определенных для экономического субъекта наиболее существенных рисков, связанных с ESG-факторами [13]. Также в рамках письма № ИН-06-28/96 экономическому субъекту (а именно – совету директоров) рекомендуется проанализировать и оценить соответствие компетенций комитетов совета директоров целям и задачам экономического субъекта в области ESG-факторов и устойчивого развития [13].

Как отмечено выше, аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы, и в случае включения и демонстрации в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей, демонстрирующих в том числе оценку и учет влияния ESG-факторов, аналогичные аудиторские процедуры должны быть внедрены и в аудиторскую практику (в случае соответствия данной информации критериям существенности), что, безусловно, повлияет на повышение качества ауди-

торской деятельности, поскольку уже на стадии формирования такой отчетности будут использоваться подходы по структуризации и демонстрации полученных отчетных данных.

Кроме того, в отношении соблюдения принципов осуществления внутреннего контроля качества работы, обозначенных в рамках ст. 10 Закона № 307-ФЗ, следует обратить внимание, что данные принципы установлены нормами Международного стандарта контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (МСКК 1). При этом отметим, что на соблюдение принципов осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) не повлияет включение и демонстрация в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, подлежащей аудиту, показателей, демонстрирующих в том числе оценку и учет влияния ESG-факторов.

Выводы

Анализ рекомендаций Письма № ИН-06-28/96 позволяет сформулировать вывод не о внедрении новых показателей

отчетности, нарушающих принцип нейтральности, закрепленной нормами п. 7 ПБУ 4/99, а скорее о структуризации уже имеющейся отчетной информации по направлению, соответствующему адаптации применяемых в компании принципов и подходов формирования отчетности к отчетности, демонстрирующей эффективность используемой в компании системы управления рисками, методологию управления рисками с учетом определенных для экономического субъекта наиболее существенных рисков, связанных с ESG-факторами. При этом на соблюдение принципов осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) не повлияет включение и демонстрация в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, подлежащей аудиту, показателей, демонстрирующих в том числе оценку и учет влияния ESG-факторов. Подготовка отчетности, ориентированной на оценку и учет влияния ESG-факторов, безусловно, окажет влияние на улучшение качества аудита, поскольку при формировании отчетности уже будут использоваться подходы, направленные на структуризацию и демонстрацию полученных отчетных данных, что в определенной степени уже включает элементы подготовительных аудиторских процедур.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 11.06.2021) // СПС «Консультант плюс», 2022.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // СПС «Консультант плюс», 2022.
3. Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 (ред. от 31.12.2020) «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» // СПС «Консультант плюс», 2022.
4. Постановление Правительства РФ от 21.09.2021 № 1587 «Об утверждении критериев проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации и требований к системе верификации проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации» // СПС «Консультант плюс», 2022.
5. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 09.11.2021) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 № 53639) (с изм. и доп., вступ. в силу с 07.01.2022) // СПС «Консультант плюс», 2022.
6. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» // СПС «Консультант плюс», 2022.

7. Приказ Минфина России от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н» (зарегистрировано в Минюсте России 24.03.2022 № 67877) // СПС «Консультант плюс», 2022.
8. Распоряжение Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // СПС «Консультант плюс», 2022.
9. Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ» // СПС «Консультант плюс», 2022.
10. <Письмо> Банка России от 17.02.2016 № ИН-06-52/8 «О раскрытии в годовом отчете публичного акционерного общества отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления» (утратило силу) // СПС «Консультант плюс», 2022.
11. <Письмо> Банка России от 27.12.2021 № ИН-06-28/102 «О раскрытии в годовом отчете публичного акционерного общества отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления» (вместе с «Рекомендациями по составлению отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления») // СПС «Консультант плюс», 2022.
12. <Письмо> Банка России от 10.04.2014 N 06-52/2463 «О Кодексе корпоративного управления» // СПС «Консультант плюс», 2022.
13. Информационное письмо Банка России от 16.12.2021 г. № ИН-06-28/96 «О рекомендациях по учету советом директоров публичного акционерного общества ESG-факторов, а также вопросов устойчивого развития» // СПС «Консультант плюс», 2022.
14. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС «Консультант плюс», 2022.
15. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ // Управленческий учет. 2020. № 1. С. 17-21.
16. Морунов В.В. Нормативные факторы, влияющие на развитие качества аудита в России // Управленческий учет. 2022. № 1 (2). С. 286-291.
17. Морунов В.В. Проблематика определения качества аудиторской деятельности в соответствии с нормами отечественного законодательства // Управленческий учет. 2022. № 2 (3). С. 504-509.