

УДК 657.631

¹*Е.Н. Кравченко*, ²*А.В. Подрезенко*, ³*Н.Н. Бескорвайная*

¹Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, г. Волгоград,
email: kravchenkoen@yandex.ru

²ООО «Партнер», г. Волгоград, email: premium-ak@bk.ru

³Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, г. Волгоград, email: bn700@mail.ru

ВЛИЯНИЕ САНКЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ В ОТНОШЕНИИ РОССИИ НА ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА

Ключевые слова: события после отчетного периода, существенность ошибки, аудит, бухгалтерская отчетность, аудиторские процедуры.

Статья раскрывает особенности отражения в учете и отчетности некоторых операций, связанных с последними геополитическими и экономическими событиями в РФ, соответствующие нюансы составления финансовой отчетности за 2021 год. В данной работе рассмотрены порядок требования и положения по формированию мнения аудитора на этапе изучения информации о непрерывности деятельности аудируемого лица с учетом соответствующих последствий для аудиторского заключения.

¹*E.N. Kravchenko*, ²*A.V. Podrezenko*, ³*N.N. Beskorovaynaya*

¹Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Volgograd,
email: kravchenkoen@yandex.ru

²LLC «Partner», Volgograd, email: premium-ak@bk.ru

³Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Volgograd,
email: kravchenkoen@yandex.ru

THE IMPACT OF THE SANCTIONS POLICY AGAINST RUSSIA ON THE AUDIT

Keywords: events after the reporting period, materiality of the error, audit, accounting statements, audit procedures.

The article reveals the peculiarities of accounting and reporting of some transactions related to the latest geopolitical and economic events in the Russian Federation, the relevant nuances of the preparation of financial statements for 2021. In this paper, the procedure for forming an auditor's opinion at the stage of studying information about the continuity of the audited entity's activities, taking into account the relevant consequences for the auditor's report, is considered.

Окончание финансового года для бухгалтеров и аудиторов всегда было горячей порой, когда необходимо не только грамотно и в установленные сроки сформировать годовую бухгалтерскую отчетность, но и подготовить ее к аудиторской проверке.

Но текущий год особенно озадачил специалистов в сфере бухгалтерского учета и аудиторской деятельности вопросами отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, рабочих и итоговых документах аудитора событий, связанных с ужесточением санкционной политики в отношении России.

Следствием данной политики явились экономические последствия, связанные с повышением ставок по привлечению заемных средств, рекордная волатильность на фондовом и валютном

рынках, затруднения и прекращение действия сформированных логистических цепочек поставок сырья и материалов, потери зарубежных рынков сбыта и т.д.

Необходимость поиска решений и ответов на поставленные вопросы о том, какое влияние эти обстоятельства окажут на способность организаций продолжать свою деятельность непрерывно; какие особенности необходимо учитывать при составлении отчетности аудируемым лицом; какие аудиторские процедуры применить при проверках и какие аспекты отразить при выпуске аудиторского заключения.

Разрешить возникающие сомнения и найти ответы на насущные вопросы рассмотрим в данной статье.

Целью исследования является обобщение нормативного законодательства,

передовых практик и профессионального мнения ведущих специалистов в сфере актуальных проблем аудита.

Материал и методы исследования

В феврале 2022 года, на фоне обострения геополитической ситуации, были объявлены беспрецедентные экономические санкции Запада против России, которые уже привели к резкому колебанию курсов иностранных валют, банковским ограничениям, скачку цен на импортные комплектующие и т.д.

Таким образом, как следствие данной экономической ситуации необходимо рассмотреть возникшие обстоятельства, особенность которых состоит в том, что они оказали влияние или могут повлиять в дальнейшем на результат деятельности компании, ее финансовое состояние, исходя из временного отрезка, границы которого определяются от даты окончания отчетного периода, который установлен 31 декабря 2021 года и даты, когда бухгалтерская отчетность подписана в соответствии с требованиями законодательства,

Данные обстоятельства определены как события после отчетной даты – далее СПОД в соответствии с нормативными документами, регулирующими организацию, ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности.

Результаты исследования и их обсуждение

Проведем анализ порядка учета СПОД аудируемым лицом, а также рассмотрим соответствующие процедуры аудитора в соответствии с нормативными документами и существующей практикой.

Основным нормативным документом в целях бухгалтерского учета, который регулирует отражение СПОД в бухгалтерской (финансовой) отчетности, является Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98). Рассмотрим классификацию СПОД в соответствии с п. 5 ПБУ 7/98 по временному признаку. В соответствии с положениями данного документа они делятся на события, которые основаны и подтверждаются условиями хозяйствования компании и осуществления деятельности на отчетную дату,

и те, в которых действует хозяйствующий субъект уже после наступления отчетной даты [2].

В целях правильного отражения фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть отнесены к событиям после отчетной даты в Приложении к ПБУ 7/98 сформулирован и закреплён перечень таких событий.

К первой группе относятся следующие обстоятельства, связанные с тем, что:

- в соответствии с установленными законодательством РФ требованиями контрагент-дебитор данной организации является банкротом и на отчетную дату он уже признан банкротом;

- в соответствии с уставом компании (акционерного общества) объявлена величина дивидендов, которая определена по результатам деятельности за отчетный год;

- дивиденды дочерних и зависимых обществ рассчитаны и определен их размер за аналогичный период, который предшествовал отчетной дате;

- результат реализации производственных запасов, которая осуществлена после отчетной даты, показывает обоснованность определения цены, по которой могла быть осуществлена возможная реализация по состоянию на отчетную дату;

- результаты выполненной оценки активов, которая проведена после отчетной даты, показывают то, что стоимость активов, установленная на отчетную дату характеризуется устойчивым и существенным снижением;

- информация о стоимости долгосрочных финансовых вложений компании характеризуется существенным и устойчивым снижением, которая получена на основе данных сформированных результатов деятельности и оценке финансового положения таких компаний, к которым относятся дочерние и зависимые общества, представленные на биржах ценными бумагами;

- необходимо выполнение расчета или представления уточненной суммы возможного страхового возмещения, информация о котором была предоставлена на отчетную дату;

- характеризующие готовность объекта строительства по состоянию на от-

четную дату, с учетом скорректированного процента выполнения его объема, с определением расходов для формирования финансового результата методом «Доход по стоимости работ по мере их готовности», свидетельствующие о том, что данный процент определения объема выполненных работ применялся необоснованно после отчетной даты;

- существенность ошибки, выявленной в рамках контроля формирования данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности или допущение нарушения положений законодательных актов в хозяйственной и финансовой деятельности компании, способствующая неверному формированию данных бухгалтерской отчетности за отчетный год и оказывающая влияние на искажение информации, предоставляемой пользователям данной отчетности с учетом того, что такая ошибка или такое нарушение выявлены после отчетной даты;

Согласно классификации, утвержденной международными стандартами финансовой отчетности рассмотренные выше обстоятельства являются «корректирующие» и закреплены в МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода», п. 3, поскольку они связаны с необходимостью внесения поправок в данные бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обязательным требованием п. 6 ПБУ 7/98 является отражение в бухгалтерской отчетности за отчетный год события после отчетной даты без учета положительного или отрицательного его результата для компании [2].

Для правильности отражения в бухгалтерской отчетности результатов СПОД, рассмотренных в первой группе, обязательным является выполнения мероприятий по уточнению данные, характеризующих соответствующие активы, обязательства, капитал, а также доходы и расходы компании.

Во вторую группу, которая основана на характеристике событий после отчетной даты включают достаточное количество информации, которая связана с определенными действиями в деятельности компании, которые свидетельствуют о достаточно серьезных последствиях в плане формируемого финансового результата в процессе данных мероприятий. В эту группу необ-

ходимо отнести информацию, которая связана с принятием решения о реорганизации компании. Немаловажным являются данные, подтверждающие факт приобретения предприятия как имущественного комплекса. Следует выделять информацию о мероприятиях, связанных с планированием или выполнением плана реструктуризации компании. Следует выделять информацию, связанную с осуществлением финансовой деятельности компании, в частности о принятии решения по эмиссии акций и других ценных бумаг, а также результатов по крупным сделкам в части финансовых вложений или с основными средствами. Следующее направление – это наступление чрезвычайной ситуации, к которым относят пожар, технологические аварии, стихийное бедствие или другие, которая характеризуется потерей активов компании в значительном размере.

Сложная макроэкономическая ситуации, увеличение негативного влияния экономических санкций могут привести к тому, что возможно принятие решения хозяйствующим субъектом о прекращении основной деятельности организации или существенной его части, которое не могло быть принято или прогнозировано на отчетную дату.

В этих же условиях негативное решение о продолжении деятельности может быть принято и в наступивших условиях непрогнозируемого изменения курса иностранных валют после отчетной даты, что имеет место в настоящий момент и т.п.

Особенностью отражения, возникающих событий второй группы СПОД является отсутствие требования по корректировке данных бухгалтерской отчетности. Поэтому вся информация о них должна быть отражена в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в соответствии с п. 10 ПБУ 7/98 [2].

Важным требованием по признанию существенным события после отчетной даты является наличие знания о событии пользователями бухгалтерской отчетности, без которого нельзя дать оценку финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

Важным условием ПБУ 7/98 является возможность самостоятельного определения компанией существенности влияния события после отчетной даты и его влияние достоверность информации, формируемой в бухгалтерской отчетности [2].

Таким образом, в пояснениях к бухгалтерской отчетности компании обязательно следует раскрывать информацию о тех событиях, которые свидетельствуют о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, а именно в сегодняшней ситуации, о влиянии на результаты деятельности последствий обострения негативных явлений в экономике страны в связи с вводом обширных санкционных мероприятий.

Рассмотрев требования к определению существенности событий после отчетной даты рассмотрим действия аудиторов, возникновение которых возможно при осуществлении ими профессиональных действий при проведении обязательной аудиторской проверки и возможных проблем при формировании аудиторского заключения в сегодняшних условиях.

Следует отметить, что в Рекомендациях Минфина РФ аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год (приложение к письму от 18 января 2022 г. № 07-04-09/2185) пока нет прямого указания на описанные выше события, но отмечено, что значительно возросли обычные аудиторские риски, а также возникли новые аудиторские риски.

Следовательно, данную ситуацию необходимо учитывать при подготовке и проведения всех этапов аудиторской проверки бухгалтерской отчетности за прошедший период, начиная с планирования аудиторской проверки, выявления и изучения возможности допущения ошибок или недобросовестных действий, осуществления оценки системы внутреннего контроля, проведения аудиторских процедур в целях определения допущения непрерывности деятельности, а также другие аудиторские процедуры, выполнение которых по существу необходимо осуществлять во взаимодей-

ствии с представителями менеджмента или собственников данной компании.

Проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности требует обязательное выполнение определенных требований, к которым следует отнести:

- положения Международного стандарта аудита 230 «Аудиторская документация» по правильности составления и хранения аудиторской документации; [4].

- положения МСА 250 (пересмотренного) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности») направленные на обязательное документирование выявленных несоблюдения требований нормативных законодательных актов аудируемым лицом; [5].

- требования МСА 500 «Аудиторские доказательства», МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях», МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода») для получения аудиторских доказательств в процессе проведения аудиторской проверки; [6,7,8].

- положения МСА 530 «Аудиторская выборка» направленные на обязательном выполнении обоснования величины аудиторской выборки для данной аудируемой компании; [9].

- положения МСА 550 «Связанные стороны» по выполнению требований и анализа информации о связанных сторонах; [10].

- требования МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» в целях определения применения по допущению непрерывности деятельности аудируемого лица [11].

Следует выделить центральный принцип формирования требований по организации, ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, к которому относится требования к осуществлению непрерывности деятельности компании. Этот принцип допущения непрерывности деятельности закреплен в ПБУ 1/2008 как ключевой аспект, который должен обязательно учитываться при формировании положений учетной политики, и основан на предположении о том, что деятельность компании будет осуществлять-

ся в ближайшем обозримом будущем, определяемое периодом не менее 12 месяцев после отчетной даты [1].

Таким образом, проведение аудиторской проверки, особенно для компаний, ценные бумаги которых котируются на финансовых рынках основано на ключевом принципе аудита по допущению непрерывности деятельности.

Требования, предъявляемые к аудируемому лицу заключается в том, чтобы в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности необходимо закрепить мнение о том, что компания определяет собственную способность о непрерывности деятельности в периоде в течении двенадцати последующих месяцев, что позволит аудитору в процессе проведения аудиторской проверки и полученных результатов оценки достоверности бухгалтерской финансовой отчетности сформировать мнение по реализации принципа допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Таким образом, при проведении проверки аудитором бухгалтерской отчетности клиента оценивается полнота, своевременность и реальность раскрытия фактов в отчетных данных, которая имеет важное значение при формировании в дальнейшем профессионального мнения аудитором по результатам проверки.

В Пояснениях к бухгалтерской отчетности, к примеру, можно сообщить следующую информацию:

«Мы оценили возможное влияние на финансовое состояние и результаты финансовой деятельности АО «XXX» в обозримом периоде санкционной политики в отношении России, и связанных с этим последствий.

Далее варианты:

1. По нашему мнению, влияние указанных событий на финансовое состояние и результаты финансовой деятельности АО «XXX» в обозримом периоде будет не существенным.

2. По нашему мнению, указанные события могут оказать (или окажут) негативное влияние на финансовое состояние и результаты финансовой деятельности АО «XXX» в обозримом периоде, в результате (повышения ставок по привлечению заемных средств, снижения курса рубля, затруднения с поставками сырья, потери зарубежных рынков сбы-

та, разрыва сложившихся связей с поставщиками оборудования и т.п.).

Если возможно конкретно оценить влияние, то уместно указать, что мы ожидаем снижения выручки не менее XX%, прибыли не менее чем в два раза» и т.п.

Если оценить влияние не представляется возможным: «Мы не можем оценить конкретных величин такого негативного влияния».

В соответствии с МСА 570 «Непрерывность деятельности», в случае выявления условий или событий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, имеется ли существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность («существенная неопределенность») [11].

Для этого необходимо выполнить дополнительные аудиторские процедуры, с учетом анализа факторов, которые позволят уменьшить негативное влияние возможных последствий. Обязательным требованием, выдвигаемым к данным процедурам, следует отнести формирование запроса, который должен быть направлен руководителям аудируемого лица о необходимости оценки возможности продолжения непрерывной деятельности, в случае не проведения такой оценки.

Следующим направлением является изучение планов, утвержденных руководителями компании по поводу будущих действий, связанных с осуществлением оценки способности компании по продолжению непрерывной своей деятельности и анализ вероятности того, что в результате реализации этих планов ситуация улучшится, а также анализа практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах.

В том случае, если компанией подготовлен прогноз движения денежных средств, то оценка данного прогноза является фактором, оказывающим значительное влияние на рассмотрение будущего результата событий или условий

в рамках оценки планов руководства организации относительно его будущих действий:

- К аудиторским процедурам, которые следует применять следует отнести проведение оценки надежности исходных данных, полученных для подготовки прогноза, выявление фактов, надлежащим образом подтверждающих предпосылки, лежащие в основе прогноза, определение наличия дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством, а также при необходимости формирование запроса и его направление с целью получения письменных заявлений от руководства

и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении планируемых ими будущих действий и практической возможности выполнения этих планов.

- Формирование окончательного мнения аудитора основывается на сложившемся уровне информационной совокупности данных, которые получены в процессе проведения аудита и которые являются критериями выделения основных этапов суждения аудитора.

Результаты формирования окончательного мнения аудитор отражается в аудиторском заключении, которое может иметь различную форму в зависимости от сложившейся ситуации (таблица 1).

Таблица 1

Варианты формы аудиторского заключения в зависимости от типа мнения аудитора о допущении непрерывности деятельности клиента

Предполагаемая форма мнения в аудиторском заключении	Основание для выражения мнения
Модифицированное мнение (отрицательное)	Применение руководством принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности неправомерно, но отчетность подготовлена с учетом данного принципа
Немодифицированное мнение с разделом «Существенная неопределенность в отношении неопределенности деятельности»	Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность
Модифицированное (с оговоркой или отрицательное)	Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности
Модифицированное (отказ от выражения мнения)	Отсутствие достаточных надлежащих аудиторских доказательств для выражения объективного мнения

Выводы

Таким образом, экономические санкции, принимаемые в отношении России, являются фактором, оказывающим значительное негативное влияние на эффективную работу бизнес-структур, затрудняют функционирование многих предпринимателей, существенно

увеличивая экономическую неопределенность ведения бизнеса. Следовательно, можно предположить, что оценка применимости допущения непрерывности деятельности аудируемых лиц и ее роль при проведении аудиторской проверки бухгалтерской отчетности в будущем будет продолжать расти.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 23.03.2022).

2. Приказ Минфина России от 25.11.1998 N 56н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.1998 N 1674) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21508/ (дата обращения: 20.03.2022).

3. Приказ Минфина России от 09.01.2019 N 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 N 53639) (с изм. и доп., вступ. в силу с 07.01.2022) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/ (дата обращения: 14.03.2022).

4. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) (ред. от 27.10.2021). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317261/ (дата обращения: 13.03.2022).

5. Международный стандарт аудита 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) (ред. от 27.10.2021) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317604/ (дата обращения: 15.03.2022).

6. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) (ред. от 27.10.2021) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317266/ (дата обращения: 15.03.2022).

7. Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) (ред. от 27.10.2021) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317266/ (дата обращения: 13.03.2022).

8. Международный стандарт аудита 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317268/ (дата обращения: 13.03.2022).

9. Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) (ред. от 27.10.2021) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317270/ (дата обращения: 13.03.2022).

10. Международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) (ред. от 27.10.2021) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317409/ (дата обращения: 13.03.2022).

11. Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317495/ (дата обращения: 13.03.2022).

12. Рекомендации Минфина РФ аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год (приложение к письму от 18 января 2022 г. № 07-04-09/2185) [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained/?id_66=135351-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii (дата обращения: 13.03.2022).