

**Внутренние и внешние субъекты финансового контроля
за достоверностью бухгалтерской отчетности**

Е. А. Наумова

*Кандидат экономических наук, доцент,
заведующий кафедрой,
elenanaumova@mail.ru*

*Кафедра бухгалтерского учета и аудита,
Санкт-Петербургский государственный морской технический университет,
Санкт-Петербург, Россия*

Аннотация: В статье обосновывается актуальность исследования вопросов повышения достоверности финансовой отчетности. В этой связи формирование эффективной системы финансового контроля бухгалтерской отчетности определяется в качестве первостепенной задачи. Для ее решения необходимо повышение эффективности контроля как в процессе формирования отчетности, так и последующего контроля за уже составленной отчетностью. Внутренний контроль обеспечивается непосредственно бухгалтерской службой и независимыми по отношению к ней должностными лицами, в том числе внутренним контролером, ревизором, аудитором. Внешний контроль обеспечивается налоговыми службами в процессе формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской финансовой отчетности и аудиторскими компаниями. В статье исследуются функции основных элементов системы финансового контроля бухгалтерской отчетности, предлагаются направления по повышению эффективности их деятельности. Особое внимание уделяется системам внутреннего контроля и внешнего аудита, функционирование которых должно быть направлено на повышение достоверности финансовой отчетности в интересах внешних пользователей.

Ключевые слова: внутренний аудит, внешний аудит, достоверность бухгалтерской отчетности, финансовый контроль, финансовая отчетность.

Для цитирования: Наумова Е.А. Внутренние и внешние субъекты финансового контроля за достоверностью бухгалтерской отчетности. Путеводитель предпринимателя. 2024. Т. 17. № 2. С. 14–19. <https://doi.org/10.24182/2073-9885-2024-17-2-14-19>.

**Internal and external subjects of financial control
over the reliability of financial statements**

E. A. Naumova

*Cand. Sci. (Econ.), Head of Dep.,
elenanaumova@mail.ru*

*Department of Accounting and Auditing,
Saint Petersburg State Marine Technical University,
Saint Petersburg, Russia*

Abstract: The article substantiates the relevance of research into issues of increasing the reliability of financial reporting. In this regard, the formation of an effective system of financial control over accounting reporting is identified as a

primary task. To solve this problem, it is necessary to increase the efficiency of control both in the process of generating reports and subsequent control over already compiled reports. Internal control is provided directly by the accounting service and independent internal controllers, including an internal controller, auditor, and auditor. External control is provided by tax services in the process of forming the state information resource of accounting financial statements and audit companies. The article examines the functions of the main elements of the financial control system for accounting reports and suggests directions for improving the efficiency of their activities. Particular attention is paid to internal control and external audit systems, the functioning of which should be aimed at increasing the reliability of financial reporting in the interests of external users.

Keywords: internal audit, external audit, reliability of accounting statements, financial control, financial reporting.

For citation: Naumova E.A. Internal and external subjects of financial control over the reliability of financial statements. *Entrepreneur's Guide*. 2024. T. 17. № 2. P. 14–19. <https://doi.org/10.24182/2073-9885-2024-17-2-14-19>.

Достоверность бухгалтерской отчетности выступает ее главным критериальным свойством. Согласно требованиям федеральных стандартов, достоверной признается такая отчетность, которая подготовлена в полном соответствии с требованиями нормативных актов в области бухгалтерского учета ¹.

Вопросы достоверности бухгалтерской отчетности не теряют своей актуальности, благодаря следующим обстоятельствам:

- бухгалтерская отчетность является открытым источником информации об основных показателях деятельности хозяйствующих субъектов для внешних пользователей;
- в связи с развитием системы федеральных стандартов бухгалтерского учета повышается значение профессионального суждения при составлении отчетности, что вызывает возможность субъективного толкования отдельных положений нормативных актов и их применения при составлении отчетности;
- в обществе по-прежнему существует не достаточно высокий уровень доверия со стороны пользователей отчетности к размещенной информации вследствие наличия в отечественной экономике теневого оборота, из-за которого отчетность может не отражать реальные финансовые потоки и финансовое положение хозяйствующего субъекта.

С недостоверностью отчетности исследователи связывают негативные последствия, обусловленные возможным принятием необоснованных решений на ее основе ². Поэтому формирование системы финансового контроля бухгалтерской отчетности, представляется первостепенной задачей.

Ее решение предусматривает эффективное функционирование элементов системы финансового контроля в процессе формирования отчетности и последующий контроль отчетности внешними пользователями. ³

Бухгалтерская отчетность завершает учетный цикл экономического субъекта, его руководитель несет ответственность за организацию системы бухгалтерского учета организации в целом. ⁴ Руководитель может принять обязанность по ведению учета на себя или возложить ее на главного бухгалтера или иное должностное лицо.

Ответственность за деятельность бухгалтерских служб возлагается на главного бухгалтера экономического субъекта. Итоговым результатом бухгалтерских процедур за отчетный период выступают сводные учетные данные, которые представлены в соответствующих формах бухгалтерской (финансовой) отчетности в виде синтетических итоговых показателей.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» (ПБУ 4/99), утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609.

² Войко, В.Д. Определение достоверности финансовой отчетности: понятие и возможность совершенствования. Вектор экономики. 2021. № 9 (63).

³ Ткачук, Н. В. О достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские ведомости. 2020. № 1. С. 35–40.

⁴ Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете», статья 7. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

Наряду с общими правилами и требованиями к бухгалтерской финансовой отчетности, определенными системой нормативного регулирования учета, действующей в РФ, для отдельных экономических субъектов существуют определенные характерные особенности, вызванные организационной спецификой, размером бизнеса, видами деятельности и пр.

К ключевому стандарту экономического субъекта, применяемому при формировании бухгалтерской финансовой отчетности субъектов экономики, относится его учетная политика для целей бухгалтерского учета, которая формируется в виде пакета организационных распорядительных документов, определяющих правила учета в конкретной организации.

Активное реформирование системы учета и отчетности, происходящее в настоящее время, приводит к обновлению системы отчетности организаций в направлении ее сближения с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), в том числе, с целью повышения ее достоверности.⁵ Другой новацией российской системы бухгалтерского учета и формирования отчетности российских предприятий выступает цифровизация учетной политики и процедур составления отчетности, обеспечивающая существенное повышение их качества⁶. Исследователи отмечают значительное влияние цифровизации на улучшение характеристик бухгалтерской информации и сходятся во мнении, что этот процесс будет только усиливаться.⁷

Таким образом, основными инновационными направлениями обновления российской системы учета в целях повышения достоверности отчетности являются:

- сближение российской системы учета и отчетности и МСФО, посредством разработки новых федеральных стандартов учета;
- цифровизация учетной политики и процедур составления отчетности.

Выявление случаев искажения финансовой отчетности и создание правового механизма, необходимого для их предотвращения, выступает первоочередной задачей повышения достоверности отчетности.⁸ Искажения данных отчетности возникают в результате фальсификация или вуалирования данных учета и отчетности. Если в основе фальсификация лежат чьи-то личные интересы, какие-либо корыстные цели, то вуалирование может быть как преднамеренным, так и возникшим в результате действий (или бездействия) работников субъекта хозяйствования, вызванных арифметической или логической ошибкой, неполнотой учетных данных и пр. При этом цифровизация существенно повышает достоверность показателей отчетности, хотя и не исключает возможности ее искажения.

Необходимость контролировать риски в процессе совершения фактов хозяйственной деятельности и ведения бухгалтерского учета предусмотрены законом.⁹ При надлежащем уровне организации системы внутреннего контроля компании должны в своих локальных документах прописать конкретные процедуры, обеспечивающие снижение уровня риска определенного объекта.¹⁰

Внутренний контроль обеспечивают различные специалисты организации, функции контроля за достоверностью отчетности закреплены за ними профессиональными стандартами, таки-

⁵ Лазарева, Н.А. Современное состояние нормативно-правового регулирования формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности: проблемы и перспективы развития и совершенствования. Ученые записки Российской Академии предпринимательства. 2023. Т. 22, № 4.

⁶ Тырина, И.М. Развитие бухгалтерского учета в современных условиях / И.М. Тырина, Х.Ш. Нурмухамедова. Хроноэкономика. 2022. № 2(36). С. 152–156.

⁷ Чайковская, Л.А. Инструменты цифровой экономики как способы обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности. Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9, № 3. С. 6–13. Варламова, Д.В., Алексеева, Л.Д. Вопросы внедрения цифровых технологий в систему бухгалтерского учета. Вестник Алтайской академии экономики и права. 2020. № 5-2. С. 248–254.

⁸ Кубатиева, Л. М. Искажения данных отчетности: виды, возможные последствия и способы выявления. Modern Science. 2020. № 5-3. С. 115–119.

⁹ Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете», статья 19. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

¹⁰ Воюцкая, И.В., Косыке, М.С., Мишучкова, Ю.Г. Внутренний контроль и его потенциал в выявлении рисков искажения бухгалтерской отчетности. Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. 2022. Т. 16. № 3. С. 144–152.

ми как «Бухгалтер», «Внутренний контролер», «Внутренний аудитор», «Внутренний ревизор», а также федеральными законами «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью» (см. табл. 1).

Таблица 1

Специалисты, осуществляющие внутренний контроль за достоверностью финансовой отчетности на предприятии

Специалисты	Функции контроля
Главный бухгалтер	Контроль за ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности
Внутренний аудитор	Осуществление проверок финансовой и управленческой отчетности, в частности, анализ достоверности отчетности, оценка своевременности ее составления и представления. Осуществление подготовки экономического субъекта к внешнему аудиту.
Внутренний контролер	Проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия, выявление и минимизация рисков системы управления, контроль за составлением различных видов отчетности, в том числе, бухгалтерской и налоговой отчетности.
Внутренний ревизор	Текущие проверки финансово-хозяйственной деятельности. Проведение проверок годовых отчетов и годовой финансовой отчетности предприятия. Формирование заключения внутреннего ревизора, обязательного для утверждения годовой отчетности.

Для того, чтобы внутренний контроль хозяйствующего субъекта осуществлялся эффективно и приносил наибольший результат, необходимо в первую очередь определиться с оптимальным для него способом организации внутреннего контроля, то есть принять решение о введении должности руководителя по внутреннему контролю, создании отдельного структурного подразделения или привлечении с этой целью внешних аудиторских компаний. Кроме этого, необходимо принять меры по обеспечению независимости и объективности должностных лиц, осуществляющих контроль на предприятии, например, посредством разграничения полномочий и обязанностей по ведению внутреннего контроля.¹¹

Закрепление предусмотренных трудовых функций за специалистами предприятия, обеспечение их компетенций, знаний умений и навыков согласно требованиям профессиональных стандартов является определяющим фактором повышения качества формируемой бухгалтерской отчетности.

Главным отличием внутреннего контроля от внешнего является то, что проверка достоверности отчетных документов, которая проводится внутренними аудиторами, контролерами или ревизорами, осуществляется преимущественно до их утверждения, то есть такие проверки непосредственно влияют на повышение достоверности бухгалтерской отчетности. Субъекты, осуществляющие внешний контроль, осуществляют проверки уже составленной и утвержденной бухгалтерской отчетности, поэтому их возможности по повышению достоверности информации, представленной в отчетных документах, ограничены.

Органом, осуществляющим согласно законодательству сбор отчетности и формирующим государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности, выступают налоговые органы. На них возложены обязанности по контролю правильности составления поступающей отчетности, в том числе, и с использованием специального программного обеспечения. Осуществляется не только формальный контроль за правильностью заполнения показателей форм отчетности, но и логический контроль, путем сопоставления показателей разных форм и видов отчетности, в том числе налоговых деклараций.¹²

¹¹ Информационное письмо Банка России от 01.10.2020 № ИН-06-28/143 «О рекомендациях по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах». — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_364286/.

¹² Икко, А.А. Инновационные инструменты налогового контроля в условиях цифровизации. Современные проблемы инновационной экономики.

Незаинтересованными пользователями отчетности выступают аудиторы. Согласно законодательству, обязательность внешних аудиторских проверок отчетности предусмотрена в отношении ограниченного круга экономических субъектов, подлежащих обязательному аудиту.¹³ В этом случае отчетность проходит экспертную проверку на соблюдение требований нормативных документов и применимости концепции составления бухгалтерской отчетности в соответствии с международными аудиторскими стандартами (далее – МСА). Аудиторы не могут повлиять на процесс и результат выполненных бухгалтерских процедур, их обязанность заключается в выражении мнения об уже составленной финансовой отчетности, которое должно публиковаться вместе с самой отчетностью — в интересах внешних пользователей. Организации, не подлежащие обязательному аудиту, могут инициировать проведение аудита финансовой отчетности самостоятельно, в этом случае аудиторское заключение будет формироваться по общим правилам международных стандартов аудита. В аудиторском заключении не только представляется мнение о достоверности отчетности, но также приводится информация о выявленных нарушениях достоверности отчетности, ключевых вопросах, которые привлекли внимание аудиторов в процессе проведения проверки, другая важная информация, которую аудиторы считают необходимым предоставить внешним заинтересованным пользователям отчетности.¹⁴ Аудиторы не влияют на качество представленной в отчетности информации, но в процессе проведения аудиторской проверки выявленные нарушения и искажения могут быть исправлены, что способствует повышению ее достоверности.

Согласно ежегодно публикуемым на официальном сайте Минфина РФ основным показателям рынка аудиторских услуг в России, доля положительных (немодифицированных) аудиторских заключений, подтверждающих достоверности отчетности во всех существенных аспектах превышает 80% общего числа выданных аудиторских заключений. Это не означает, что проаудированная отчетность не содержит искажений, а применяемая система учета хозяйствующего субъекта соответствует всем требованиям нормативных документов. При оценке представленной отчетности аудиторы должны руководствоваться принципом существенности, согласно которому если выявленные искажения не влияют на принятие решений разумными пользователями на основе такой отчетности — она считается достоверной. Обеспечить качество проведения аудита в РФ призвана система внутреннего контроля аудиторской компании и система внешнего контроля ее деятельности, которую осуществляют саморегулируемые аудиторские организации (в настоящее время — Ассоциация «Содружество»), Федеральное казначейство и в отношении общественно-значимых организаций, осуществляющих свою деятельность на финансовых рынках — также Центральный банк РФ¹⁵.

Таким образом, действующая система внутреннего и внешнего финансового контроля бухгалтерской отчетности предназначена для повышения ее достоверности. Дальнейшее развитие и эффективное функционирование каждого элемента такой системы обеспечивает повышение экономической обоснованности решений, принимаемых на основе отчетности всеми заинтересованными пользователями.

Список литературы

1. Варламова, Д.В., Алексеева, Л.Д. Вопросы внедрения цифровых технологий в систему бухгалтерского учета. Вестник Алтайской академии экономики и права. 2020. № 5-2. С. 248–254.
2. Войко, В.Д. Определение достоверности финансовой отчетности: понятие и возможность совершенствования. Вектор экономики. 2021. № 9(63). DOI 10.51691/2500-3666_2021_9_5.
3. Вольхина, О.Л. Достоверность финансовой отчетности: РСБУ и МСФО. Инновационная наука. 2022. № 5-1. С. 50–51.

¹³ Федеральный закон № 307-ФЗ от 30.12.2008 «Об аудиторской деятельности», статья 5. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/.

¹⁴ Наумова, Е. А. Инновации в методике аудита в связи с применением риск-ориентированного подхода и переходом на международные аудиторские стандарты. Передовые инновационные разработки. Перспективы и опыт использования, проблемы внедрения в производство: сборник научных статей по итогам четвертой международной научной конференции, Казань, 31 мая 2019 года. Том Часть 3. — Казань: ООО «Конверт», 2019. С. 34–37.

¹⁵ Дудкина, К. А. Контроль качества аудиторской деятельности. Современные проблемы инновационной экономики. 2023. № 9. С. 92–97. DOI 10.52899/978-5-88303-653-7_92.

4. Воюцкая, И.В. Внутренний контроль и его потенциал в выявлении рисков искажения бухгалтерской отчетности. Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. 2022. Т. 16, № 3. С. 144–152. DOI 10.14529/em220316.
5. Дудкина, К.А. Контроль качества аудиторской деятельности. Современные проблемы инновационной экономики. 2023. № 9. С. 92–97. DOI 10.52899/978-5-88303-653-7_92.
6. Икко, А.А. Инновационные инструменты налогового контроля в условиях цифровизации. Современные проблемы инновационной экономики. 2023. № 10. С. 156–160. DOI 10.52899/978-5-88303-660-5_156.
7. Лазарева, Н.А. Современное состояние нормативно-правового регулирования формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности: проблемы и перспективы развития и совершенствования. Ученые записки Российской Академии предпринимательства. 2023. Т. 22, № 4. С. 56–64. DOI 10.24182/2073-6258-2023-22-4-56-64.
8. Кубатиева, Л.М. Искажения данных отчетности: виды, возможные последствия и способы выявления / Л.М. Кубатиева. Modern Science. 2020. № 5-3. С. 115–119.
9. Наумова, Е.А. Инновации в методике аудита в связи с применением риск-ориентированного подхода и переходом на международные аудиторские стандарты. Передовые инновационные разработки. Перспективы и опыт использования, проблемы внедрения в производство: сборник научных статей по итогам четвертой международной научной конференции, Казань, 31 мая 2019 года. Том Часть 3. — Казань: ООО «Конверт», 2019. С. 34–37.
10. Ткачук, Н.В. О достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские ведомости. 2020. № 1. С. 35–40.
11. Тырина, И.М. Развитие бухгалтерского учета в современных условиях. Хроноэкономика. 2022. № 2(36). С. 152–156.
12. Чайковская, Л.А. Инструменты цифровой экономики как способы обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности. Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9, № 3. С. 6–13. DOI 10.26794/2408-9303-2022-9-3-6-13.

References

1. Varlamova, D.V., Alekseeva, L.D. Issues of introducing digital technologies into the accounting system. Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law. 2020. No. 5-2. P. 248–254.
3. Voiko, V. D. Determination of the reliability of financial statements: concept and possibility of improvement. Vector of Economics. 2021. No. 9(63). DOI 10.51691/2500-3666_2021_9_5.
2. Volkhina, O.L. Reliability of financial statements: RAS and IFRS. Innovative science. 2022. No. 5-1. P. 50–51.
4. Voyutskaya, I.V. Internal control and its potential in identifying the risks of distortion of financial statements. Bulletin of the South Ural State University. Series: Economics and management. 2022. T. 16, No. 3. P. 144–152. DOI 10.14529/em220316.
5. Dudkina, K.A. Quality control of auditing activities. Modern problems of innovative economics. 2023. No. 9. P. 92–97. DOI 10.52899/978-5-88303-653-7_92.
6. Ikko, A.A. Innovative instruments of tax control in the conditions of digitalization. Modern problems of innovative economics. 2023. No. 10. P. 156–160. DOI 10.52899/978-5-88303-660-5_156.
7. Lazareva, N.A. Current state of legal regulation of the formation of accounting (financial) statements: problems and prospects for development and improvement. Scientific notes of the Russian Academy of Entrepreneurship. 2023. T. 22, No. 4. P. 56–64. DOI 10.24182/2073-6258-2023-22-4-56-64.
8. Kubatieva, L.M. Distortions of reporting data: types, possible consequences and methods of detection / L.M. Kubatieva. Modern Science. 2020. No. 5-3. P. 115–119.
9. Naumova, E.A. Innovations in audit methodology in connection with the use of a risk-based approach and the transition to international auditing standards. Advanced innovative developments. Prospects and experience of use, problems of implementation in production: a collection of scientific articles based on the results of the fourth international scientific conference, Kazan, May 31, 2019. Volume Part 3. — Kazan: LLC «Convert», 2019. P. 34–37.
10. Tkachuk, N.V. On the reliability of accounting (financial) statements. Audit statements. 2020. No. 1. P. 35–40.
11. Tyrina, I.M. Development of accounting in modern conditions. Chronoeconomics. 2022. No. 2(36). P. 152–156.
12. Chaikovskaya, L.A. Tools of the digital economy as ways to ensure the reliability of accounting reports. Accounting. Analysis. Audit. 2022. T. 9, No. 3. P. 6–13. DOI 10.26794/2408-9303-2022-9-3-6-13.