

## ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ В УСЛОВИЯХ САНКЦИОННЫХ ОГРАНИЧЕНИЙ

Зуева Ирина Анатольевна<sup>1</sup>,

д-р экон. наук,

e-mail: jzueva@miiv.ru,

<sup>1</sup>Московский университет имени С.Ю. Витте, г. Москва, Россия

*В статье исследуются вопросы изменений в российском законодательстве в области регламентов раскрытия отчетной информации предприятиями и организациями, связанными с введенными санкционными ограничениями иностранными государствами и объединениями по ряду отраслей, компаний и лиц. Обращается внимание на модели вводимых ограничений раскрытия информации, возможных субъектах их использования. Дается анализ состава форм, раскрываемых или ограничиваемых к раскрытию при введении компаниями разных моделей доступа. Делаются выводы о влиянии ограничений в раскрытии отчетной информации на инвестиционный климат. Сформирован ряд рекомендаций по уточнению нормативной базы ограничений для предотвращения случаев ее недобросовестного использования.*

**Ключевые слова:** раскрытие информации, ограничения раскрытия, бухгалтерская отчетность, консолидированная отчетность, отчетность эмитента

## FEATURES OF INFORMATION DISCLOSURE IN THE ACCOUNTING FINANCIAL STATEMENTS OF ORGANIZATIONS UNDER SANCTIONS RESTRICTIONS

Zueva I.A.<sup>1</sup>,

doctor of economics,

e-mail: jzueva@miiv.ru,

<sup>1</sup>Moscow Witte University, Moscow, Russia

*The article examines the issues of changes in Russian legislation in the field of regulations for disclosure of accounting information by enterprises and organizations associated with the imposed sanctions restrictions by foreign states and associations in a number of industries, companies and individuals. Attention is drawn to the models of imposed restrictions on disclosure of information, possible subjects of their use. The analysis of the composition of forms disclosed or restricted to disclosure when companies introduce different access models is given. Conclusions are drawn about the impact of restrictions in the disclosure of reporting information on the investment climate. A number of recommendations have been formed to clarify the regulatory framework of restrictions to prevent cases of its unfair use.*

**Keywords:** disclosure of information, disclosure restrictions, accounting statements, consolidated statements, issuer's statements

DOI 10.21777/2587-554X-2022-3-16-23

### Введение

За последние годы Россия значительно продвинулась в обеспечении публичности раскрытия информации о результатах деятельности организаций для широкого круга внешних пользователей [1]. Были внесены изменения в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» по образованию специализированного информационного ресурса бухгалтерской отчетности (ГИРБО) всех организаций –

юридических лиц по российскому законодательству. Ведение данного информационного ресурса было поручено Федеральной налоговой службе (ФНС России).

В соответствии с этими изменениями, начиная с бухгалтерской отчетности за 2019 год, на специализированном сайте ГИРБО ФНС России размещает все полученные формы годовой бухгалтерской отчетности российских предприятий и организаций, которые находились вплоть до 2022 года в свободном и бесплатном доступе. Более того, формат размещения до 2022 года предполагал не только прикрепление как такового файла с формами годовой бухгалтерской отчетности, предоставленными ФНС России компаниями, но и ввел еще ряд преимуществ [2]. Прикрепляемый на сайте ГИРБО файл бухгалтерской отчетности, кроме того, имеет:

- 1) печать ФНС России на экземпляре представленной компаниями бухгалтерской отчетности, что существенно повысило доверие пользователей к достоверности размещенной отчетной информации;
- 2) формат титульного листа к годовой бухгалтерской отчетности с основными реквизитами компании;
- 3) на указанном сайте дополнительные наглядные формы раскрытия информации, которые очень удобны для пользователя, так как позволяют без скачивания самого файла отчетности видеть базовые показатели (разделы) отчетных форм по компании и их содержание, что облегчает и упрощает аналитическую оценку результатов деятельности экономических субъектов.

Таким образом, информационный ресурс ГИРБО стал доступным и удобным аналитическим инструментом, используя который, любой заинтересованный внешний пользователь свободно мог ознакомиться с показателями результатов деятельности любой компании и сделать нужные для себя оценки, выводы и принять верное экономическое решение [3].

Ситуация, сложившаяся с начала 2022 года по введению широкого круга западных санкций и ограничений, потребовала от государства несколько отступить от такого широкого и свободного раскрытия информации о деятельности российских компаний и ввести изменения в ряд законодательных документов.

## **1. Законодательные основы и модели ограничений раскрытия информации бухгалтерской отчетности организаций**

Начиная с 2022 года и бухгалтерской отчетности за 2021 год компаниям предоставлена возможность отойти от принципа публичности раскрытия отчетной информации. Это касается как информации индивидуальной годовой бухгалтерской отчетности компаний<sup>1</sup>, так и информации по годовой и промежуточной консолидированной бухгалтерской финансовой отчетности групп компаний<sup>2</sup>, и информации участников финансового рынка в составе Отчета эмитентов<sup>3</sup>.

Принятыми изменениями в законодательстве, которые пока временны и действуют до конца 2022 года, предусмотрено, что модель и схему ограничений будут выбирать сами компании, исходя из:

- 1) конкретных условий своей деятельности;
- 2) имеющихся рисков раскрытия информации, большей частью связанных с риском введения ограничительных мер со стороны иностранных государств и объединений.

Однако, при этом установлено, что никакие ограничения в доступе к отчетной информации не коснутся органов государственной власти и государственного управления, органов местного самоуправления и государственных внебюджетных фондов. Для данных организаций все отчетные документы компаний остаются полностью открытыми.

В рамках раскрытия информации годовой бухгалтерской отчетности через ГИРБО предусмотрено несколько моделей (схем) (рисунок 1).

<sup>1</sup> Федеральный закон от 30 декабря 2021 г. N 435-ФЗ «О внесении изменений в статью 18 Федерального закона “О бухгалтерском учете”...».

<sup>2</sup> Постановление Правительства РФ от 18 марта 2022 г. N 395 «Об особенностях доступа к информации, содержащейся в государственном информационном ресурсе бухгалтерской (финансовой) отчетности, и раскрытия консолидированной финансовой отчетности в 2022 году».

<sup>3</sup> Федеральный закон от 8 марта 2022 г. N 46-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изм. и доп.). – Ст. 20.



Рисунок 1 – Особый порядок обеспечения доступа к информации, содержащейся в ГИРБО ФНС России<sup>4</sup>

В соответствии с установленными схемами предприятия и организации, не являющиеся кредитными, страховыми, финансовыми и участниками рынка ценных бумаг, сами могут выбрать режим ограничения в раскрытии информации своей годовой бухгалтерской отчетности. Это может быть:

1) полное закрытие доступа к данной отчетности для иных лиц, кроме государственных и аналогичных им;

2) частичное закрытие доступа к информации указанной отчетности.

Каждый из регламентов ограничения доступа оформляется специальным заявлением в ФНС России.

Если организация выбирает режим частичного закрытия доступа к информации отчетности, то ограничивается доступ только к пояснениям к годовой бухгалтерской отчетности (рисунки 2, 3, 4), то есть к информации о собственниках компании, рисках, которые повлияли на деятельность и показатели компании за отчетный год, в том числе санкционных, состав контрагентов.



Рисунок 2 – Состав бухгалтерской отчетности коммерческой организации, блокируемой к раскрытию при полном ограничении доступа<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Составлено автором.

<sup>5</sup> Составлено автором.

Если рассматривать полный состав раскрываемой информации при модели полного открытого доступа, то формат годовой бухгалтерской отчетности предполагает формирование и раскрытие двух базовых форм, двух форм приложений и пояснительной записки [4]. Этот формат касается всех юридических лиц в статусе коммерческих организаций, кроме малых предприятий и кредитных и страховых организаций, которые имеют соответственно сокращенные формы бухгалтерской отчетности или специфические их форматы.

Состав бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций имеет также несколько свою структуру, где отчет о целевом использовании средств заменяет отчет о финансовых результатах. А отчет о финансовых результатах заменяет в приложениях отчет о движении капитала.

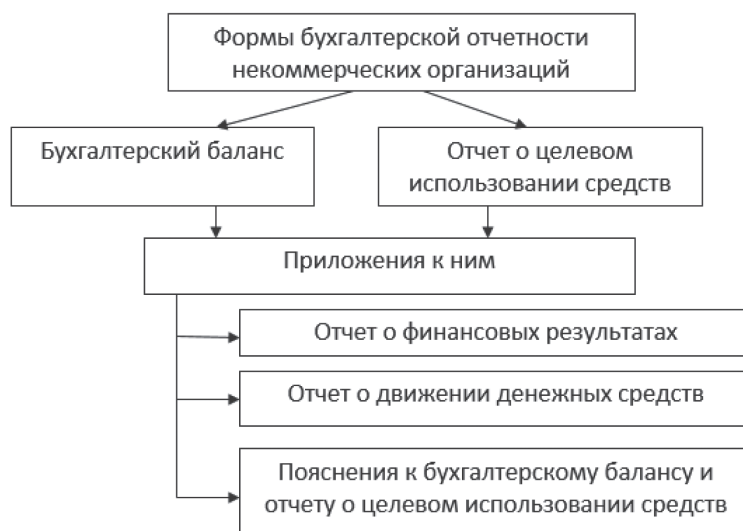


Рисунок 3 – Состав бухгалтерской отчетности некоммерческой организации, блокируемой к раскрытию при полном ограничении доступа<sup>6</sup>

При введении организацией режима полного блокирования доступа все указанные формы бухгалтерской отчетности коммерческих и некоммерческих компаний закрываются от свободного использования в ГИРБО всеми лицами, кроме государственных организаций.

Если организация вводит режим частичного свободного доступа к своей годовой бухгалтерской отчетности, то при этом базовые формы отчетности остаются в открытом доступе, а вот информация пояснительной записки закрывается от всех лиц, кроме государственных организаций. При этом содержание пояснительной записки также варьируется в зависимости от характера организации, коммерческой или некоммерческой.

Начиная с 2022 года также введено законодательством понятие годового абонентского обслуживания для заинтересованных пользователей информации бухгалтерской отчетности на сайте ГИРБО, за исключением государственных организаций. За такое абонентское обслуживание может быть установлена оплата, размер которой пока не определен.

Если организация выбирает режим полного закрытия доступа к показателям годовой бухгалтерской отчетности, то это означает, что она не хочет публично раскрывать динамику своих базовых показателей имущества, источников финансирования, финансового состояния и финансовых результатов, структуру капитала и денежных потоков. Скорее всего, данная схема будет применяться участниками крупного бизнеса, в том числе, в тех отраслях, которые так или иначе подпали под санкционные ограничения.

Режим выбирается пока в 2022 году и действует на всю бухгалтерскую отчетность, имеющуюся в базе ГИРБО, то есть с отчетности за 2019 год. Можно предположить, что данные ограничения будут распространены как минимум и на годовую отчетность за текущий 2022 год.

<sup>6</sup> Составлено автором.



Рисунок 4 – Состав бухгалтерской отчетности коммерческой и некоммерческой организации, блокируемой к раскрытию при частичном ограничении доступа<sup>7</sup>

Кредитные, страховые и прочие финансовые организации, относящиеся к Банку России, не имеют в рамках новых положений самостоятельного права выбора модели ограничения доступа к своей бухгалтерской отчетности. Вместе этого, такое право передано регулирующему органу – Банку России, который является получателем всей отчетности данных организаций и самостоятельно передает ее ФНС России для формирования ГИРБО. Банк России также с учетом введенных санкционных ограничений будет выбирать тот или иной режим раскрытия отчетной информации по конкретным кредитным, страховым и финансовым организациям.

Из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что, с одной стороны, введение права компаниям ограничивать состав публичной отчетной информации позволит им минимизировать свои санкционные риски и риски своих учредителей и их последствия. С другой стороны, существенное снижение уровня публичности данных о результатах деятельности и состоянии компаний серьезно повлияет на инвестиционный климат, поскольку достаточно большой блок информации будет недоступен широкому кругу потенциальных инвесторов.

## 2. Характер информационных ограничений по консолидированной финансовой отчетности и на рынке ценных бумаг

Обязанность групп компаний составлять и раскрывать данные консолидированной финансовой отчетности вытекает из требований Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» [5]. При этом раскрывается годовая консолидированная финансовая отчетность, а по ряду групп компаний и промежуточная – квартальная.

Для условий 2022 года установлено, что головная организация групп компаний, которая ответственна за составление консолидированной отчетности, принимает решение по регламенту раскрытия данной информации [6]. Введенные требования содержат только два возможных регламента:

- 1) полное раскрытие консолидированной финансовой отчетности;
- 2) полный отказ от раскрытия консолидированной финансовой отчетности.

Решение о полном отказе от раскрытия такой информации принимается головной организацией в условиях, если раскрытие указанной информации может привести к введению санкций со стороны иностранных государств и союзов. Однако, сам отказ от раскрытия такой информации не отменяет обязанности головной компании составлять консолидированную финансовую отчетность данной группы компаний.

Как правило, консолидированная финансовая отчетность группы компаний раскрывается на сайте головной компании или на специализированном сайте раскрытия корпоративной информации, на-

<sup>7</sup> Составлено автором.

пример, сайте Центра раскрытия корпоративной информации Интерфакс<sup>8</sup>. Таким образом, при отказе от публичного раскрытия составленная консолидированная финансовая отчетность будет направляться головной организацией напрямую внутренним пользователям – учредителям и акционерам, руководству компаний-участников данной группы. Сам факт составления и представления внутренним пользователям данной отчетности будет отражен в Едином федеральном реестре юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности (Федресурс)<sup>9</sup>.

Иной порядок режимов ограничений установлен для раскрытия информации эмитентов на финансовом рынке. Правила такого раскрытия утверждены Федеральным законом «О рынке ценных бумаг». Право ограничения информации по изменениям, введенным в 2022 году, предоставлено самому эмитенту ценных бумаг. Организации, которые выпускают ценные бумаги, могут выбрать несколько режимов обеспечения доступа к просмотру информации по эмиссии и (или) отчету эмитента:

- 1) раскрытие информации в ограниченном составе и (или) объеме;
- 2) полный отказ от раскрытия и (или) предоставления данной информации.

Решение эмитента о введении ограничений в раскрытии информации вводится в том случае, если ее раскрытие и (или) предоставление может привести к введению санкций в отношении эмитента.

Формат и сроки отчетности эмитента установлены Банком России. В условиях 2022 года Совет директоров Банка России получил, в свою очередь, право гибко устанавливать в 2022 году сроки предоставления отчетов эмитентами, раскрытия информации в виде годовой бухгалтерской отчетности эмитента и прочей информации кредитных и некредитных финансовых организаций.

### 3. Влияние ограничений в публичности отчетной информации на привлечение инвестиций

Отступления в правилах раскрытия отчетной информации, введенные в 2022 году, носят явно необходимый, но хочется надеяться, все же временный характер, так как означают шаг назад в достижении прозрачности бизнеса компаний и его результатов, в том числе, в возможностях привлечения новых инвестиций [7].

Если оценивать состав организаций, которые ранее до текущего года обязаны были публично раскрывать информацию своей деятельности в составе бухгалтерской отчетности, то можно отметить следующее (таблица 1).

Таблица 1 – Число предприятий и организаций в РФ по формам собственности (на конец года)<sup>10</sup>

Показатели	2019 г.	2020 г.
Всего, тыс.	3826,9	3517,4
<i>в том числе по формам собственности:</i>		
государственная	94,3	93,1
муниципальная	184,6	181,2
частная	3261,0	2974,6
собственность общественных и религиозных организаций (объединений)	134,1	131,2
прочие формы собственности, включая смешанную российскую, собственность государственных корпораций, иностранную, совместную российскую и иностранную	152,9	137,3
<i>из них по видам экономической деятельности:</i>		
деятельность финансовая и страховая	64,8	59,3
Всего, в % к итогу	100	100
<i>в том числе по формам собственности:</i>		
государственная	2,5	2,6
муниципальная	4,8	5,2

<sup>8</sup> Интерфакс. – URL: <https://e-disclosure.ru/> (дата обращения: 10.05.2022). – Текст: электронный.

<sup>9</sup> Федресурс. – URL: <https://fedresurs.ru/> (дата обращения: 20.05.2022). – Текст: электронный.

<sup>10</sup> Федеральная служба государственной статистики / Российский статистический ежегодник 2021. – URL: <https://gks.ru/bgd/regl/b21> (дата обращения: 15.05.2022). – Текст: электронный.

частная	85,2	84,6
собственность общественных и религиозных организаций (объединений)	3,5	3,7
прочие формы собственности, включая смешанную российскую, собственность государственных корпораций, иностранную, совместную российскую и иностранную	4,0	3,9

Данные таблицы показывают, что на конец 2020 года в России насчитывалось более 3,5 млн предприятий и организаций. Из них около 3 млн предприятий и организаций частной формы собственности – около 85 %; некоммерческих организаций свыше 131 тыс. – около 4 %; предприятий и организаций смешанных форм собственности свыше 137 тыс. – также около 4 %. Таким образом, около 93 % юридических лиц в 2021 году обязаны были публично раскрывать свою бухгалтерскую отчетность путем направления ее в ФНС России для размещения в государственном информационном ресурсе в целях открытого, свободного и бесплатного доступа к этой информации.

В условиях возможных ограничений доступа к бухгалтерской отчетности предоставленным сегодня правом введения ограничений, на наш взгляд, воспользуются в основном компании с долевыми формами собственности, большей частью акционерные общества, чтобы закрыть информацию о своих акционерах, контрагентах, мероприятиях по снижению последствий влияния на деятельность и финансовые результаты санкционных рисков.

Если рассмотреть субъекты раскрытия такой информации с точки зрения их значимости, то достаточно широкий круг инвесторов, информационные потребности которых пострадают при этом, имеют компании крупного и среднего бизнеса (таблица 2).

Таблица 2 – Число предприятий и организаций по размерам бизнеса, тыс.<sup>11</sup>

Показатели	2018	2019	2020
Всего	4214,7	3826,9	3517,4
в том числе по формам собственности:			
частная	3619,8	3261,0	2974,6
в том числе*:			
крупные предприятия (26 %)	946,2	847,9	773,4
средние предприятия (0,5 %)	13,7	16,3	14,9
малые предприятия (73,5 %)	2659,9	2396,8	2186,3
* Данные по 2019 и 2020 годам рассчитаны в связи с отсутствием статданных по удельному весу показателей 2018 года.			

Данные таблицы показывают, что таких серьезных субъектов раскрытия информации чуть больше 30 % от численности всех частных предприятий и организаций. Именно они, скорее всего, и будут вводить ограничения в раскрытии своей отчетной информации.

Возможно также влияние на принятие решения об ограничениях в раскрытии отчетной информации и отраслевого характера деятельности компаний, то есть тех сфер отраслей, которые были подвергнуты со стороны иностранных государств и объединений санкционным ограничениям и (или) имели соответствующих контрагентов.

### Заключение

По результатам проведенного исследования можно сделать некоторые выводы. 2022 год стал годом вынужденного отступления от широкой публичности отчетной информации о результатах деятельности российских предприятий и организаций. Ограничения, введенные в текущем году, являются, скорее всего, временными, однако, продлятся, на наш взгляд, не менее 2–3 лет.

Данные ограничения, в свою очередь, повлияют на инвестиционную активность, в том числе на финансовом рынке, так как затруднят, а в ряде случаев вообще серьезно ограничат доступ потенциальных инвесторов к информации о результатах деятельности, а значит, и перспективах развития компаний среднего и крупного бизнеса [8].

<sup>11</sup> Составлено автором по данным Росстата.

Режимом ограничений могут также воспользоваться с учетом введенной в законодательство трактовки права введения ограничений и мелкие компании, которые никак, по сути, не связаны с санкционными рисками, чтобы закрыть информацию о своих, возможно, негативных финансовых результатах деятельности. А это в условиях одновременного сокращения в текущем году количества внешних проверок уполномоченными государственными органами приведет к повышению рисков недостоверности отчетности и банкротства компаний.

С учетом проведенного исследования, на наш взгляд, необходимо все же в соответствующей нормативной базе уточнить состав субъектов, которые могут вводить те или иные ограничения раскрытия отчетной информации, например, предоставление права полного закрытия публичного доступа к отчетной информации только для компаний акционерной формы собственности, особенно публичной. Кроме того, было бы возможно предусмотреть какие-либо отраслевые параметры в использовании режимов ограничения доступа к раскрытию информации бухгалтерской отчетности, консолидированной финансовой отчетности и отчетности эмитентов.

### Список литературы

1. Рудакова Т.А., Семиколенова М.Н. Эволюция модели отчетной информации в условиях изменения экономических формаций и цифровизации экономики // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2018. – Т. 12, № 1. – С. 108–115.
2. Куликова Л.И., Мухаметзянов Р.З. Развитие финансовой отчетности в условиях цифровизации // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – № 2. – С. 180–197.
3. Ефимова О.В. Аналитические аспекты раскрытия поясняющей информации бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 3. – С. 38–50.
4. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 1. – С. 50–61.
5. Герасимова Л.Н. Интегрированная бухгалтерская отчетность: преимущества и перспективы развития в России // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 4. – С. 33–35.
6. Малиновская Н.В. Организация процесса перехода к интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – № 3. – С. 300–313.
7. Alexey Yu. Popov. Disclosure Information of the Investment Activity in the Financial Statements // Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research. – 2016. – Vol. 2, iss. 2. – P. 197–208.
8. Зенкина И.В. Раскрытие в корпоративной отчетности информации о рисках и ее интеграция в процесс принятия инвестиционных решений // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – № 4. – С. 387–415.

### References

1. Rudakova T.A., Semikolenova M.N. Evolyuciya modeli otchetnoj informacii v usloviyah izmeneniya ekonomicheskikh formacij i cifrovizacii ekonomiki // Vestnik YUUrGU. Seriya «Ekonomika i menedzhment». – 2018. – T. 12, № 1. – S. 108–115.
2. Kulikova L.I., Muhametzyanov R.Z. Razvitie finansovoj otchetnosti v usloviyah cifrovizacii // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2022. – № 2. – S. 180–197.
3. Efimova O.V. Analiticheskie aspekty raskrytiya pojasnyayushchej informacii buhgalterskoj otchetnosti // Auditorskie vedomosti. – 2015. – № 3. – S. 38–50.
4. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. Modernizaciya finansovoj otchetnosti organizacij v usloviyah cifrovoj ekonomiki // Uchet. Analiz. Audit. – 2019. – № 1. – S. 50–61.
5. Gerasimova L.N. Integrirovannaya buhgalterskaya otchetnost': preimushchestva i perspektivy razvitiya v Rossii // Audit i finansovyy analiz. – 2014. – № 4. – S. 33–35.
6. Malinovskaya N.V. Organizaciya processa perekhoda k integrirovannoju otchetnosti // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2022. – № 3. – S. 300–313.
7. Alexey Yu. Popov. Disclosure Information of the Investment Activity in the Financial Statements // Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research. – 2016. – Vol. 2, iss. 2. – P. 197–208.
8. Zenkina I.V. Raskrytie v korporativnoj otchetnosti informacii o riskah i ee integraciya v process prinyatiya investicionnyh reshenij // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2022. – № 4. – S. 387–415.