

Ключевые вопросы аудита в аудиторских заключениях о бухгалтерской (финансовой) отчетности публичных акционерных обществ за 2022 год

Key Audit Issues in Audit Reports on the Accounting (Financial) Statements of Public Joint Stock Companies for 2022

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-1-24-36

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

L.V. Sotnikova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of the Audit and Corporative Reporting, Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis, Financial University at Government of the Russian Federation

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. В настоящей статье выполнен анализ раздела «Ключевые вопросы аудита» выданных аудиторами аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности крупнейших российских публичных акционерных обществ за 2022 отчетный год, представленных в Государственном информационном ресурсе бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 июля 2023 года. Автором сделан вывод о том, что в аудиторских заключениях преобладают ключевые вопросы аудита, связанные с оценкой дебиторской задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, а также финансовых вложений в дочерние общества.

Ключевые слова: аудиторское заключение, ключевые вопросы аудита, отражение финансовых вложений в дочерние и зависимые общества в бухгалтерской (финансовой) отчетности, создание резерва под обесценение финансовых вложений.

Abstract. This article analyzes the section “Key Audit Issues” of audit reports issued by auditors on the accounting (financial) statements of the largest Russian public joint-stock companies for the 2022 reporting year, presented in the State Information Resource of Accounting Reports as of July 1, 2023. The author concluded that the audit reports are dominated by key audit issues related to the assessment of accounts receivable for settlements with buyers and customers, as well as financial investments in subsidiaries.

Keywords: auditor's report, key audit issues, reflection of financial investments in subsidiaries and dependent companies in the accounting (financial) statements, creation of a reserve for impairment of financial investments.

В первом квартале 2024 года отчитывающиеся организации будут формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность (БФО) за 2023 год. Те из них, которые по законодательству Российской Федерации обязаны проходить обязательный аудит по различным на то основаниям, заключают договоры с аудиторскими организациями, и аудиторы должны будут выразить свое мнение о достоверности БФО за 2023 год. Некоторые организации должны будут организовать проведение аудита БФО в те же сроки, которые отведены для формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как обязаны представлять свою отчетность вместе с аудиторским заключением. Другие — могут представить отчетность до 31 марта 2024 года, а аудиторское заключение о ней — вплоть до 31 декабря 2024 года.

Международный стандарт аудита МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [1] определяет ключевые вопросы аудита как вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Описание ключевых вопросов аудита в соответствующем разделе аудиторского заключения должно дать ответ, почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита и как этот вопрос был изучен в ходе аудита.

В силу вышесказанного представляется актуальным анализ раздела «Ключевые вопросы аудита» аудиторских заключений, который включается в аудиторские заключения



о бухгалтерской (финансовой) отчетности публичных акционерных обществ как организаций, чьи ценные бумаги обращаются на фондовом рынке. МСА 701 также указывает, что он применяется к аудиту полных комплектов финансовой отчетности общего назначения иных общественно значимых организаций, указанных в части 1 ст. 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (за исключением организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг). К таким общественно значимым организациям относятся, в частности, кредитные и страховые организации, но они не представляют свою отчетность в ГИР БО; иные общественно значимые организации могут иметь разные организационно-правовые формы, но в настоящей статье автор ограничился исследованием содержания аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности только публичных акционерных обществ.

В научном мире принято раскрывать не только результат, но и ход исследования. Такой порядок существует для того, чтобы заинтересованные лица могли бы при необходимости и/или сомнениях повторить исследование автора. В идеале результаты должны совпасть у автора-исследователя и его последователей.

Автор не в первый раз проводит исследование содержания аудиторских заключений, выданных российским публичным акционерным обществом. В настоящей статье будут представлены результаты исследования аудиторских заключений в отношении бухгалтерской отчетности за 2022 год.

Прежде всего очертим те рамки, в которых проводилось исследование.

1. Все анализируемые аудиторские заключения взяты автором исключительно в ГИР БО, государственном информационном ресурсе бухгалтерской отчетности, который формируется Федеральной налоговой службой в соответствии с п. 2 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Попытки найти аудиторские заключения организаций, не представленных по каким-либо причинам в ГИР БО, автором не предпринимались.

2. Исследованию подвергались исключительно аудиторские заключения публичных

акционерных обществ, зарегистрированных по законодательству Российской Федерации, так как в обязательном порядке ключевые вопросы должны присутствовать в аудиторских заключениях организаций, чьи ценные бумаги обращаются на рынках ценных бумаг. В соответствии с отечественным законодательством это публичные акционерные общества (п. 5 МСА 701).

3. Автор произвел выборку из ГИР БО аудиторских заключений, задав в поисковой строке аббревиатуру «ПАО», но при этом не был получен, вопреки ожиданиям, список всех ПАО, бухгалтерская отчетность которых представлена в ГИР БО, так как в перечень попадают все организации, в наименовании которых имеется набор букв «ПАО». Далее для того, чтобы составить список ПАО, было необходимо пролистать сформированный список организаций, из которого на экране компьютера высвечивается 20 организаций посредством клавиши «Показать еще». При выборе какой-либо организации и просмотре информации о ней возврат возможен только в начало списка, а не в то место списка организаций, содержащих сочетание букв «ПАО», из которого был произведен вход на страницу конкретной организации. Подобный интерфейс государственного информационного ресурса не может быть признан «дружественным» по отношению к лицам, заинтересованным в поиске информации о российских отчитывающихся организациях. Возможно, впоследствии разработчики ресурса сделают его более гибким. На сегодняшний день оптимальным можно признать следующий подход: указать в поисковой строке аббревиатуру «ПАО», в строке расширенного поиска — год, за который представлена отчетность, в частности 2022 год. Затем для последующей обработки перенести наименования всех публичных акционерных обществ, представивших в ГИР БО отчетность за 2022 год, в EXCEL-таблицу. Убедившись в том, что список является полным, следует войти на страницу каждого ПАО из списка для выяснения того, входит ли в состав представленной на странице организации информации аудиторское заключение. При наличии аудиторского заключения оно выгружается для последующего изучения того, раскрыты ли в нем ключевые вопросы аудита,

или аудитор указывает, что необходимость в раскрытии ключевых вопросов отсутствует.

4. С помощью описанного в предыдущем пункте алгоритма действий автору удалось составить список из 395 ПАО, которые по состоянию на 31 июля 2023 года опубликовали в ГИР БО свою бухгалтерскую отчетность за 2022 год.

До 2013 года, в соответствии с подп. «г» п. 2 ст. 13 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерской отчетности», аудиторское заключение входило в состав бухгалтерской отчетности при условии, что отчетность организации подлежала обязательному аудиту. В настоящее время аудиторское заключение не входит в состав бухгалтерской отчетности, но представляется вместе с бухгалтерской отчетностью в случаях, определенных федеральными законами. Публичные акционерные общества подлежат обязательному аудиту в соответствии с п. 3 ст. 88 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Поэтому уже с 1 января 2013 года аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, не входит в состав этой отчетности (Информация Минфина России № ПЗ-10/2012).

5. Необходимо прокомментировать столь малое число публичных акционерных обществ, бухгалтерская отчетность которых представлена в ГИР БО. Ограничение доступа к ГИР БО началось с отчетности за 2022 год в связи с началом в феврале 2022 года специальной военной операции (далее — СВО).

Политическая ситуация внесла коррективы в правила опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Чтобы снизить риск введения новых санкций в отношении российских организаций, Правительство РФ ограничило доступ к бухгалтерской (финансовой) отчетности как основному источнику информации об их финансовом положении и финансовых результатах их деятельности. Баланс и другие отчеты все еще доступны в ГИР БО, но организации в 2022 году получили право скрывать их от третьих лиц. Для этого не требовалось каких-либо особых оснований — достаточно желания отчитывающейся организации и заявления в ФНС России в произвольной форме (п. 2 Постановления Правительства РФ

от 18.03.2022 № 395 (далее — Постановление № 395). Из публичного пространства были убраны пояснительная записка к балансу и отчету о финансовых результатах, а также аудиторское заключение (абз. 3 подп. «а» п. 1 Постановления № 395). С 1 января 2023 года Постановление № 395 прекратило действие, но ему на смену было принято Постановление Правительства РФ от 16.09. 2022 № 1624 (далее — Постановление № 1624), которое ввело новые, более сложные правила ограничения доступа к ГИР БО.

Для закрытия доступа к отчетности в 2023 году компания должна направить в ФНС электронное заявление по установленной, а не произвольной форме. Такое заявление может подписать только лицо, имеющее право действовать без доверенности, то есть руководитель (пп. 2, 4, 5 Правил, утвержденных Постановлением № 1624). При этом у отчитывающейся организации должны быть законные основания для ограничения доступа, представленные в табл. 1.

6. На основании информации из ГИР БО была составлена EXCEL-таблица, содержащая 8 (восемь) признаков (колонок) для последующей сортировки информации по каждой из представленных колонок (табл. 2).

Теперь приступим к результатам проведенного исследования.

Сортировка данных по колонке 5 «Наличие аудиторского заключения, представленного в отношении бухгалтерской отчетности за 2022 год» показала, что из 395 публичных акционерных обществ аудиторские заключения к бухгалтерской отчетности за 2022 год отсутствуют у 106 организаций. Следовательно, количество аудиторских заключений, которые могут быть подвергнуты анализу на количество и содержание ключевых вопросов аудита составляют 289 (395 – 106) единиц.

Из 106 ПАО, у которых отсутствуют аудиторские заключения о бухгалтерской отчетности за 2022 год, 25 ПАО находятся в стадии ликвидации, о чем свидетельствует соответствующая запись на страницах этих ПАО в ГИР БО, три ПАО находятся в стадии реорганизации, о чем свидетельствует соответствующая запись на страницах этих ПАО в ГИР БО, и одна организация, а именно ПАО «Агрегатный завод» (Калужская область), со-



Таблица 1

**Категории отчитывающихся организаций и условия,
при которых ограничивается доступ к их бухгалтерской (финансовой) отчетности**

№ п/п	Категория организации	Условия для ограничения данных, представляемых в ГИР БО
1	Предприятие оборонной промышленности (подп. «а» п. 1 Постановления № 1624)	Организация включена в сводный реестр организаций оборонно-промышленного комплекса, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 20.02.2004 № 96
2	Стратегическое предприятие (подп. «б» п. 1 Постановления № 1624)	Организация включена в перечень, предусмотренный п. 2 ст. 190 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»
3	Резиденты-экспортеры, в отношении которых введены иностранные санкции (подп. «в» п. 1 Постановления № 1624)	Компания включена в перечень резидентов, предусмотренный п. 4.2 ст. 19 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». В 2022 году такие резиденты освобождены от подачи обязательного экземпляра бухгалтерской отчетности в ГИР БО Постановлением Правительства РФ от 22.01.2020 № 35. Однако с 2023 года оно утратило силу, поэтому отчетность необходимо направлять
4	Лица, попавшие или рискующие попасть под ограничительные меры (подп. «г» п. 1 Постановления № 1624)	Организация включена в перечень, который формируется согласно правилам, изложенным в Постановлении Правительства РФ от 16.09.2022 № 1625 (вступило в силу с 2023 года). Чтобы попасть в такой перечень, необходимо подать заявление в Минфин России по установленной форме (п. 4 правил, изложенных в Постановлении № 1625)
5	Остальные организации (подп. «д» п. 1 Постановления № 1624)	Решение Правительства РФ

Таблица 2

Состав информации для проведенного автором исследования

№ п/п	Название колонки (признака)	Примечание
1	Название публичного акционерного общества, в том числе сокращенное, используемое в ГИР БО	Данная колонка предназначена для однозначного поиска информации в ГИР БО, так как в нем используются сокращенные наименования*
2	Полное официальное название публичного акционерного общества, представленное на его странице в ГИР БО	Данная колонка предназначена для однозначной идентификации публичного акционерного общества
3	Субъект Российской Федерации, в котором зарегистрировано публичное акционерное общество	Данная колонка предназначена для возможности проанализировать, в каких субъектах Российской Федерации сконцентрированы публичные акционерные общества
4	Статус публичного акционерного общества	Данная колонка предназначена для указания статуса ПАО — действует/не действует, в состоянии ликвидации, реорганизации и проч., который влияет на состав показателей в отчетности
5	Наличие аудиторского заключения, представленного в отношении бухгалтерской отчетности за 2022 год	Данная колонка предназначена для указания наличия или отсутствия аудиторского заключения**
6	Статус аудиторского заключения публичного акционерного общества за 2022 год	Данная колонка предназначена для указания формы аудиторского заключения, отличного от немодифицированного — в форме отказа от выражения мнения, отрицательного мнения, мнения с оговоркой
7	Название аудиторской организации (аудитора), выдавшей аудиторское заключение	Данная колонка предназначена для указания названия аудиторской организации, выдавшей аудиторское заключение
8	Ключевые вопросы аудита	Данная колонка предназначена для указания количества и содержания тех ключевых вопросов, которые аудитор представил в аудиторском заключении, выданном на бухгалтерскую отчетность за 2022 год

* В ГИР БО многие организации используют аббревиатуры, а не полные названия, например «АЗНХ» (на странице этой организации указывается, что АЗНХ — это «Алатырский завод низкотемпературных холодильников») или «УКСМ» («Ульяновский комбинат строительных материалов»);

** Аудиторские заключения могли быть представлены в ГИР БО до 31 декабря 2023 года в соответствии с законодательством, но анализ проводился по состоянию на 31 июля 2023 года.

держит указание «Не действует с июля 2023 года». При этом в стадии ликвидации находятся не только ПАО, которые не представили аудиторские заключения за 2022 год, но и ПАО, которые их представили. Таких насчитывается 14 ПАО, в том числе ПАО «Владимирэнергообл», ПАО «Вологдаэнергообл», ПАО «Челябэнергообл», а пять ПАО находятся в стадии реорганизации, в том числе ПАО «Южный Кузбасс», ПАО «Симферопольский ОРПК». Следовательно, всего в стадии ликвидации находятся 39 (25 + 14) ПАО, в стадии реорганизации 8 (3 + 5) ПАО. Автор сделала предположение, что реорганизация ПАО происходит в форме преобразования в иную организационно-правовую форму, в частности в непубличное акционерное общество.

Анализ по колонке 6 «Статус аудиторского заключения публичного акционерного общества за 2022 год» показал, что из 289 публичных акционерных обществ в отношении бухгалтерской отчетности 43 организаций аудиторы выдали аудиторские заключения, содержащие мнение с оговоркой, что составляет 15% от общего количества выданных аудиторских заключений. Примечательно, что имеются и аудиторские заключения с отказом в выражении мнения, таких оказалось 2 (два) (0,7% от общего количества выданных аудиторских заключений). Аудиторские заключения с отказом от выражения мнения о состоянии бухгалтерской отчетности получили ПАО «АРМАДА» (Москва) и ПАО «Дагестанская энергосбытовая компания» (Республика Дагестан). Имеются также 2 (два) аудиторских заключения с выраженным в них отрицательным мнением о бухгалтерской (финансовой) отчетности, что составляет 0,7% от общего количества выданных аудиторских заключений. Аудиторские заключения с выраженным в них отрицательным мнением получили ПАО «КМЗ» (ПАО «Карачаровский механический завод», Москва), которое к тому же находится в стадии ликвидации, и ПАО «Тяжстанкогидропресс» (Новосибирская область).

Наличие и состав ключевых вопросов аудита в 43 аудиторских заключениях, содержащих мнение с оговоркой, представлены в табл. 3.

По содержанию ключевые вопросы аудита в аудиторских заключениях, содержащих

Таблица 3

Наличие и состав ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях о бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год, содержащих мнение с оговоркой

Наличие и количество ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях	Количество, единиц	%%
Ключевые вопросы аудита отсутствуют	13	31
Содержат один ключевой вопрос аудита	19	49
Содержат 2 ключевых вопроса аудита	9	16
Содержат 3 ключевых вопроса аудита	1	2
Содержат 4 ключевых вопроса аудита	1	2
Итого	43*	100

* Таким образом, общее число ключевых вопросов аудита составляет 44 ($19 + 9 \times 2 + 1 \times 3 + 1 \times 4$) ед.

мнение с оговоркой, распределились так, как это представлено в табл. 4.

Таким образом, в аудиторских заключениях за 2022 год наибольший удельный вес имел ключевой вопрос аудита «Переход на новый порядок учета основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 и капитальных вложений в соответствии с ФСБУ 26/2020» (25%), далее следуют традиционные «Обесценение дебиторской задолженности» (16%) и «Обесценение финансовых вложений» (16%).

Первенство ключевого вопроса аудита «Переход на новый порядок учета основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 и капитальных вложений в соответствии с ФСБУ 26/2020» было вполне закономерным, так как такие принципиальные изменения в учете основных средств и капитальных вложений за последние 30 лет произошли впервые. Напомним, что первую обязательную переоценку основных средств в современной России все действовавшие на тот момент предприятия отразили в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 14.08.1992 № 595. В настоящее время понятно, что та обязательная переоценка основных средств была фактически ответом российского государства на гиперинфляцию рос-



Таблица 4

**Содержание ключевых вопросов аудита (КВА) в аудиторских заключениях
о бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год, содержащих мнение с оговоркой**

Содержание ключевых вопросов аудита (КВА)	Количество таких КВА в аудиторских заключениях, ед.	%%
Переход на новый порядок учета основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 и капитальных вложений в соответствии с ФСБУ 26/2020	11	25
— в том числе обесценение основных средств и капитальных вложений	4	
Обесценение финансовых вложений	7	16
Обесценение дебиторской задолженности	7	16
Информация о связанных сторонах	4	9
Признание и оценка выручки	3	8
Оценочные обязательства (резервы), в том числе:	3	8
— по судебным искам	1	
— по резервам на отпуска работникам	1	
Отложенные налоговые активы	2	4
Запасы	2	4
- в том числе инвентаризация запасов	1	
Изменение учетной политики	1	2
Переход на новый порядок учета аренды	1	2
Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	1	2
Пояснения о событиях после отчетной даты	1	2
Проценты по заемным средствам в связи с банкротством	1	2
Итого	44	100

сийской национальной валюты — рубля. Такие обязательные переоценки продолжались вплоть до 1998 года в соответствии с постановлениями Правительства РФ (в 1994 году — Постановлением Правительства РФ от 25.11.1993 № 1233, в 1995 году — Постановлением Правительства РФ от 19.08.1994 № 967, в 1996 году — Постановлению Правительства РФ от 25.11.1995 № 1148, в 1997 году — Постановлением Правительства РФ от 07.12.1996 № 1442). Но на тот момент подавляющее число отечественных специалистов в области бухгалтерского учета и не подозревали о том, что эти переоценки основных средств являются защитой от гиперинфляции, а не стремлением показать основные средства по их текущей (восстановительной) стоимости, они исполняли требования вышеперечисленных постановлений Правительства РФ.

От имени Негосударственного регулятора бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» в Рекомендации Р-105/2019-КпР «Обесценение основных средств, по ко-

торым проводилась обязательная переоценка до 1999 года» было разъяснено, что в международной практике бухгалтерского учета, зафиксированной в МСФО, «сформировалось два случая, когда себестоимость основного средства, по которой оно признано, впоследствии изменяется. Первый случай — когда себестоимость основного средства систематически доводится до его справедливой стоимости в рамках применения модели переоценки. Второй случай — когда себестоимость основного средства индексируется в связи с ростом общего уровня цен из-за высокой инфляции». В МСФО первый случай регулируется IAS 16 «Основные средства», второй случай регулируется IAS 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».

В Рекомендации Р-105/2019-КпР указывается, что дооценка основных средств, проводившаяся до 1999 года, по экономической сути скорее была гораздо «ближе к индексации в связи с инфляцией, нежели к применению модели переоценки. Вместе с тем ее отражение

в учете выглядит так, как если бы применялась модель переоценки, что выражается в наличии соответствующего показателя в составе добавочного капитала».

И далее следовал вывод: «Если организация полагает, что проводившаяся до 1999 года переоценка представляет собой по сути индексацию денежного выражения текущих показателей в связи с общим ростом цен, аналогичную предусмотренной IAS 29, она должна привести свой бухгалтерский учет в соответствии с этим видением», сумму всех дооценок основных средств, сделанных до 1999 года, перенести единовременно с добавочного капитала на нераспределенную прибыль и дальше работать так, «как если бы раньше никаких переоценок не было».

Переход с 1 января 2022 года на обязательное применение ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 привел к изменению учетных политик в отношении переоценок основных средств у предприятий, которые являются локомотивами российской экономики. Так, от дальнейших переоценок своих основных средств (кроме объектов недвижимости) отказались ПАО «Газпром» и другие публичные акционерные общества, учетной политикой которых было предусмотрено проведение переоценок основных средств.

В действовавшем до 2022 года ПБУ 6/01 «Основные средства» было четко указано, как должен определяться срок полезного использования объектов основных средств — как предполагаемый руководством срок их использования. Тем не менее на практике срок полезного использования (в подавляющем числе случаев) определялся по Классификатору основных средств по амортизационным группам, утвержденным Постановлением Правительства РФ № 1 от 1 января 2002 года, т.е. в соответствии с правилами налогового, а не бухгалтерского учета. В результате на балансе российских предприятий числилось огромное количество полностью самортизированных, но при этом функционирующих (приносящих экономические выгоды) основных средств. По состоянию на 1 января 2022 года по таким основным средствам отчитывающиеся организации должны были пересчитать амортизацию исходя из реальных сроков их полезного использования, что привело к уменьшению сумм накопленной амортизации и, как следствие, к увеличению балансовой стоимости основных средств и соответствующему увеличению нераспределенной прибыли.

Так как статьи «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и «Переоценка внеоборотных активов» относятся к третьему разделу Бухгалтерского баланса «Капитал и резервы», который является объектом пристального внимания как собственников (акционеров, участников), так и аудиторов, совершенно естественно, что они были расценены аудиторами как ключевые вопросы аудита.

Можно обоснованно предположить, что в аудиторских заключениях о бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2023 год объектом пристального внимания аудиторов станет переход на обновленный ФСБУ 24/2022 «Нематериальные активы».

Кроме того, аудиторы обратили особое внимание на статью «Основные средства» в силу того, что, как правило, эта статья имеет высокий удельный вес по отношению к валюте баланса. Что же касается статьи «Дебиторская задолженность», почему она уверенно держит второе место, то здесь оснований несколько — и высокий удельный вес, и неопределенность в отношении такого оценочного значения, как резерв по сомнительным долгам.

Неожиданно (по сравнению с предыдущими отчетными периодами) в составе ключевых вопросов аудита достаточно большой удельный вес стала занимать «Информация о связанных сторонах» (9%). Однако и это объяснимо, так как в связи с началом в 2022 году специальной военной операции состав связанных сторон российских публичных акционерных обществ существенно изменился: произошло закрытие иностранных дочерних и зависимых компаний; были расторгнуты договоры о совместной деятельности; осуществлялась продажа (уступка, передача и проч.) акций российских ПАО иностранными акционерами и их приобретение российскими лицами и др.

5. В аудиторском заключении с выраженным в нем отрицательным мнением о бухгалтерской (финансовой) отчетности, выданном ПАО «Тяжстанкогидропресс» аудитором — АО «Консультационная группа «Баланс» — были сформулированы два ключевых вопроса аудита:



Таблица 5

**Состав ключевых вопросов аудита
в немодифицированных аудиторских
заключениях о бухгалтерской
(финансовой) отчетности за 2022 год**

Ключевые вопросы аудита	Количество, ед.	%%
Ключевые вопросы отсутствуют	55	23
Включает один ключевой вопрос аудита	107	44
Включает 2 ключевых вопроса аудита	55	23
Включает 3 ключевых вопроса аудита	14	6
Включает 4 ключевых вопроса аудита	11	4
Итого	242*	100

* Таким образом, общее число ключевых вопросов аудита составит $303 (107 + 55 \times 2 + 14 \times 3 + 11 \times 4)$ ед.

По содержанию ключевые вопросы аудита в немодифицированных аудиторских заключениях распределились так, как это представлено в табл. 6.

Таким образом, как следует из табл. 5, первые пять мест уверенно держат следующие ключевые вопросы аудита:

- 1) обесценение финансовых вложений (22%);
- 2) переход на новый порядок учета основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 и капитальных вложений в соответствии с ФСБУ 26/2020 (18%);
- 3) признание выручки (16%);
- 4) обесценение дебиторской задолженности (13%);
- 5) оценочные обязательства (5%).

При этом следует отметить, что некоторые ключевые вопросы «замаскированы» под другими наименованиями ключевых вопросов аудита. Так, «расчеты с покупателями» (2%) — это лишь иная формулировка ключевого вопроса аудита «Обесценение дебиторской задолженности». Объединив их, ключевой вопрос аудита «Обесценение дебиторской задолженности» составит уже не 13, а 15%.

Понимая, что признание выручки (16%) происходит в корреспонденции с признанием дебиторской задолженности (которая впоследствии привлекает внимание аудиторов как возможно обесценившаяся) (15%), этот клю-

1) «Обесценение дебиторской задолженности»;

2) «Переход на новый порядок учета основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 и капитальных вложений в соответствии с ФСБУ 26/2020».

В аудиторском заключении с выраженным в нем отрицательным мнением о бухгалтерской (финансовой) отчетности, выданном ПАО «Карачаровский механический завод» аудитором — ООО «Аудит-Практик», были сформулированы три ключевых вопроса аудита:

- 1) «Непрерывность деятельности»;
- 2) «Обесценение дебиторской задолженности»;
- 3) «Инвентаризация имущества».

6. В двух аудиторских заключениях, содержащих отказ от выражения мнения, выданных ПАО «Дагестанская энергосбытовая компания» аудитором — ООО «Региональное бюро независимых аудиторов», а также ПАО «АРМАДА» аудитором — ООО «АудитОценкаБрокер», ключевые вопросы отсутствуют, что соответствует международным стандартам аудита: если аудитор отказывается от выражения мнения, значит, ему фактически нечего сказать об отчетности клиента, а если нечего сказать об отчетности, то какие могут быть ключевые вопросы аудита. В соответствии с п. 12 МСА 701 «Аудитор не должен информировать о вопросе в разделе „Ключевые вопросы аудита“ аудиторского заключения в том случае, когда он обязан выразить модифицированное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) в результате рассмотрения этого вопроса».

Таким образом, из общего числа публичных акционерных обществ, получивших от аудиторов и выложивших в ГИР БО аудиторские заключения к бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год, немодифицированные аудиторские заключения составили 242 единицы: 289 за вычетом 43 аудиторских заключений, в которых выражено мнение с оговоркой, двух аудиторских заключений, в которых выражено отрицательное мнение, и двух аудиторских заключений, в которых содержится отказ от выражения мнения.

Состав и содержание ключевых вопросов аудита в немодифицированных аудиторских заключениях о бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год представлено в табл. 5.

Таблица 6

Содержание ключевых вопросов аудита в немодифицированных аудиторских заключениях о бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год

Содержание ключевых вопросов аудита	Количество, ед.	%%
Обесценение финансовых вложений	66	22
Переход на новый порядок учета основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 и капитальных вложений в соответствии с ФСБУ 26/2020	54	18
Признание и оценка выручки	48	16
Обесценение дебиторской задолженности	38	13
Оценочные обязательства (резервы), в том числе:	14	5
— затраты на вскрышные работы;	1	
— резерв под кредитные убытки	1	
Заемные средства (в том числе ковенанты)	13	4
Себестоимость продаж, расходы по закупке, транспортные расходы	10	3
Переход на новый порядок учета аренды	9	3
Неопределенность в непрерывном продолжении деятельности	7	2
Запасы (товары)	7	2
Расчеты с покупателями	5	2
Влияние экономической ситуации и геополитическая обстановка	4	1
Изменение учетной политики	3	1
Доходы и расходы	3	1
Реорганизация юридического лица	3	1
Незарегистрированная недвижимость	3	1
Информация о связанных сторонах	2	1
Внеоборотные активы	2	1
Антикоррупционная политика	2	1
Полнота раскрытия в пояснениях (в том числе о событиях после отчетной даты)	2	1
Дебиторская и кредиторская задолженности	2	1
Отложенные налоговые активы	2	
Зарубежные активы	1	
Корректировка взаимосвязанных показателей	1	
Доходные вложения в материальные ценности	1	
Приобретение долей в дочерних обществах	1	
Итого	303	100

чевой вопрос аудита выходит в процентном отношении на первое место 31% (16% + 15%).

Данный вывод можно признать абсолютно логичным — экономический показатель «выручка от продаж» имеется у каждого предприятия, в то время как финансовые вложения могут осуществлять далеко не все предприятия.

Что касается состава аудиторских организаций, проводивших аудит тех публичных акционерных обществ, которые выложили в ГИР БО свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2022 год по состоянию 31 июля 2023 года, то привести их полный перечень в настоящей статье не представляется возможным, однако в табл. 7 представлены ауди-

торские организации, которые провели такой аудит более чем один раз.

Аудиторские организации, представленные в табл. 6 (напомним, что это аудиторские организации, которые провели более чем одну аудиторскую проверку 289 ПАО, в отношении которых было проведено настоящее исследование), выдали 13 модифицированных аудиторских заключений (из 47 модифицированных аудиторских заключений, которые были выданы всеми аудиторами ПАО), в 12 из которых выражено мнение с оговоркой и в одном — отрицательное мнение.

Но если у аудитора ООО «Центр аудиторских технологий и решений» — аудиторские



Таблица 7

Аудиторские организации, проводившие аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности публичных акционерных обществ за 2022 год

Аудиторская организация	Количество проверок ПАО, ед.	%%	В том числе модифицированные аудиторские заключения
ООО «Центр аудиторских технологий и решений — аудиторские услуги» (ООО «ЦАТР — аудиторские услуги»)*	17	6	4
АО «Технологии Доверия — Аудит»**	12	4	
ООО «ФинЭкспертиза»	12	4	1
АО «ЮНИКОН»	10	3	2
ООО «Группа Финансы»	8	3	1
АО «ДРТ» («Деловые решения и технологии»)***)	6	2	1
ООО «АУДИТ СВТ»	6	2	
ООО «Финансовые и бухгалтерские консультанты» («ФБК»)	6	2	
ООО «ТОП «Русь»	5	2	
АО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ»	5	2	
АО «КЭПТ»****	4	1	
ООО «Р.О.С.ЭКСПЕРТИЗА»	4	1	
ООО «Русаудит оценка и консалтинг»	4	1	1
ООО «Аудит-Сервис»	4	1	
АО «Консультационная группа «Баланс»	4	1	Два мнения с оговоркой и одно отрицательное мнение
ЗАО «Аудит — Гарантия-М»	3	1	
ООО «Аудиторская фирма «АВАЛЬ-Ярославль»	3	1	
ООО «Аудит ПРО»	3	1	
АО «Гориславцев Аудит»	2	1	
АО «БЕТЕРРА»	2	1	
АО «Центр бизнес-консалтинга и аудита (ЦБА)»	2	1	
ООО «Аудит — новые технологии»	2	1	
ООО «НОВАУДИТ»	2	1	
ООО «ПАЧОЛИ»	2	1	
ООО «Тула — Аудит»	2	1	
ООО АФ «Аудит-Консалтинг»	2	1	
ООО Аудиторская Компания «Корсаков и Партнеры»	2	1	
Прочие	155	53	
Итого	289	100	13

* До 11 апреля 2022 года — ООО «Эрнст энд Янг».

** До 3 июня 2022 года — ООО «Прайсвотерхаускоopersаудит».

*** До 20 мая 2022 года — АО «Делойт и Туш СНГ».

**** До 1 июля 2022 года — АО «КПМГ».

услуги» (ООО «ЦАТР — аудиторские услуги») (Москва), выдавшего аудиторские заключения 17 ПАО, четыре аудиторских заключения являются модифицированными (выражено мнение с оговоркой), что составляет 24%, то у другого аудитора — ООО «Консультационная группа «Баланс» (Новосибирск) из четы-

рех аудиторских заключений, выданных рассматриваемым в настоящей статье ПАО, три являются модифицированными, причем в двух из них выражено мнение с оговоркой (выданы ПАО «Ермак-инвест» и ПАО «Объединенный сибирский фонд», а в одном — отрицательное мнение (выдано ПАО «Тяжстанкогидро-

пресс»), а это уже 75%. О чем может говорить такая статистика? Либо о том, что клиенты ООО «ЦАТР — аудиторские услуги» ответственно составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а клиенты АО «Консультационная группа «Баланс» — нет. Либо о том, что АО «Консультационная группа «Баланс» излишне строго относится к отчетности своих клиентов.

Так как аудиторские заключения с выраженным в них отрицательным мнением представляют собой редкость, особенно в отношении отчетности публичных акционерных обществ, то автор приложил определенные усилия для того, чтобы выяснить, что же послужило поводом для столь серьезных негативных выводов о бухгалтерской отчетности этих организаций.

В отношении отчетности ПАО «Тяжстанкогидропресс» аудитор — АО «Консультационная группа «Баланс» указал следующее:

- *во-первых*, «аудируемым лицом в должной мере не осуществлен переход на Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 „Основные средства“ (утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н)»;

- *во-вторых*, аудируемое лицо классифицировало объекты недвижимости, сдаваемые в аренду, в качестве объектов инвестиционной недвижимости, что может вводить пользователей годовой бухгалтерской отчетности в заблуждение;

- *в-третьих*, в нарушение п. 28 ФСБУ 5/2019 «Запасы» (утвержден приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н) аудируемое лицо не произвело оценку запасов на 31 декабря 2022 года по наименьшей стоимости из фактической себестоимости запасов и их чистой стоимости продажи, что может свидетельствовать о том, что балансовая стоимость запасов может оказаться выше чистой стоимости продажи;

- *в-четвертых*, аудируемое лицо признало дебиторскую задолженность по выявленным недостаткам в составе прочих оборотных активов при отсутствии реальной возможности возмещения данных недостатков. Данное обстоятельство привело к завышению строки 1260 «Прочие оборотные активы» и строки 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса по состоянию

на 31 декабря 2022 года и 31 декабря 2021 года, на сумму 49 699 тыс. руб. и 44 633 тыс. руб. соответственно;

- *в-пятых*, аудируемое лицо признало кредиторскую задолженность по договору поручительства, который был признан судом недействительным, что привело к занижению строки 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и завышению строки 1520 «Кредиторская задолженность» бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2022 года, 31 декабря 2021 года, 31 декабря 2020 года на сумму 1 054 919 тыс. руб. Аудитор не имел возможности получить достоверные надлежащие аудиторские доказательства в отношении полноты раскрытия информации об операциях по переоценке основных средств на сумму 170 845 тыс. руб. в силу отсутствия аналитического учета по данной статье, что может свидетельствовать о завышении строки 1340 «Переоценка внеоборотных активов» и занижении строки 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по состоянию на 31 декабря 2022 года, 31 декабря 2021 года и 31 декабря 2020 года на сумму резерва переоценки, приходящегося на выбывшие основные средства;

- *в-шестых*, в текстовых пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности не раскрыта информация о бенефициарном владельце.

Другой интересный факт: представленная в табл. 6 аудиторская организация ООО «Аудит ПРО» выдала три аудиторских заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматриваемых в настоящей статье публичных акционерных обществ: ПАО «Агрофирма «Степь», ПАО им. С.М. Кирова и ПАО «МИЗ-ВОРСМА». Ни в одном аудиторском заключении аудитор — ООО «Аудит ПРО» не сформулировал ни одного ключевого вопроса аудита и, что гораздо важнее, никак не прокомментировал их отсутствие в аудиторском заключении, несмотря на прямое указание на такой комментарий в международном стандарте аудита № 701.

Согласно п. 14 МСА 701 аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита в аудиторском заключении, кроме случаев, когда либо публичное раскрытие вопроса запрещено законом или нормативным актом, либо (в крайне редких случаях) аудитор определяет, что «не следует информировать о вопросе



в аудиторском заключении, так как имеется достаточное основание, чтобы предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения». Но это положение не применяется, если сама отчитывающаяся организация публично раскрыла информацию о ключевом вопросе аудита.

Аналогично поступили, т.е. и не привели ключевые вопросы аудита в аудиторском заключении и не указали причин того, почему в аудиторском заключении, выданном ПАО, отсутствуют ключевые вопросы аудита:

- аудитор ООО «Р.О.С.Экспертиза» в отношении ПАО «Сахалинский морской порт»;
- аудитор АО «Технология доверия — Аудит» в отношении ПАО «Кубинтерсвязь».

А вот аудитор ООО «Русаудит» (ООО «Русаудит оценка и консалтинг») в отношении ПАО «Дорогобуж» включил в аудиторское заключение раздел «Ключевые вопросы аудита», в котором аудитор указал, что «отсутствуют ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении».

Аудитор — АО «Юникон» выдал ПАО «Калибр» аудиторское заключение с выраженным в нем мнением с оговоркой на том основании, что организация не раскрыла в бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе связанных сторон информацию о конечной контролирующей стороне (бенефициарном владельце), что является отступлением от требований ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах». Аудитор не имел возможности получить необходимые подтверждения наличия или отсутствия у организации конечной контролирующей стороны (бенефициарного владельца) на отчетную дату с помощью альтернативных аудиторских процедур. Как следствие, аудитор не имел возможности определить полный перечень связанных сторон, а также убедиться в том, что раскрытие информации в разделе 5 текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах является полным и точным и что операции со связанными сторонами надлежащим образом отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах».

Также АО «Юникон» в отношении отчетности ПАО «Калибр» отметил, что организацией

по строке «Переоценка внеоборотных активов» бухгалтерского баланса отражена переоценка основных средств, проведенная в 1997 году. Аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств достоверности показателя строки «Переоценка внеоборотных активов» бухгалтерского баланса в сумме 508 801 тыс. руб. на 31 декабря 2022 года, 31 декабря 2021 года и 31 декабря 2020 года в связи с отсутствием документального подтверждения и аналитического учета этого показателя. Как следствие, у аудитора отсутствовала возможность определить, необходимы ли какие-либо корректировки показателей «Основные средства», «Доходные вложения в материальные ценности», «Переоценка внеоборотных активов» и «Нераспределенная прибыль» бухгалтерского баланса на указанные даты.

В отдельно выделенном разделе «Ключевые вопросы аудита» аудитор указал, что «за исключением вопросов, изложенных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», отсутствуют иные ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в заключении».

Аудитор ООО «ФинЭкспертиза» в отношении отчетности ПАО «Тихоокеанская Инвестиционная Группа» (ПАО «ТИГР») в аудиторском заключении выделил раздел «Ключевые вопросы аудита», в котором указал, что ключевые вопросы аудита «были рассмотрены в контексте нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. Мы определили, что ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении, отсутствуют, так как отсутствуют вопросы, которые требовали нашего значительного внимания».

Аудитор — АО «Консультационная группа «Баланс» в аудиторском заключении с выраженным в нем мнением с оговоркой в основании мнения с оговоркой указал, что в нарушение Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утверждено приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н) руководство отразило финансовые вложения в доли участия по первоначальной стоимости, не создав резерв под обесценение финансовых вложений.

Также не была проведена оценка на наличие признаков обесценения и необходимости формирования резерва под обесценение в отношении выданных займов. Влияние искажения на бухгалтерскую отчетность признано существенным, однако количественная оценка влияния искажения на показатели по строкам 1170 «Финансовые вложения», 1230 «Дебиторская задолженность», 1240 «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)» и 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса, а также «на взаимосвязанные с ними показатели отчета о финансовых результатах, отчета об изменениях капитала не могла быть произведена нами с достаточной надежностью».

Кроме того, аудитор там же отметил, что «в текстовых пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности не раскрыта информация об установлении бенефициарного владельца».

Тот же аудитор — АО «Консультационная группа «Баланс» (Новосибирск) выдал аудиторское заключение, выразив в нем мнение с оговоркой, ПАО «Ермак-инвест», в котором содержится ключевой вопрос аудита «Финансовые вложения, обесценение финансовых вложений», в котором указывается, что «по состоянию на 31 декабря 2022 года в составе долгосрочных финансовых вложений отражены ценные бумаги (акции). Оценка необходимости создания резервов под обесценение финансовых вложений

требует от руководства ПАО «Ермак-инвест» оценочных суждений и допущений, в частности, относительно оценки их расчетной стоимости. В связи с этим данный вопрос аудита является ключевым». Информация об оценке данных финансовых активов приведена в текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Заключение

В представленных в статье аудиторских заключениях, выданных аудиторами, о бухгалтерской (финансовой) отчетности крупнейших российских публичных акционерных обществ за 2022 отчетный год и представленных в Государственном информационном ресурсе бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 июля 2023 года, преобладает раскрытие ключевых вопросов аудита, связанных с оценкой дебиторской задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, а также финансовых вложений в дочерние общества. Такие вложения представляют наибольший интерес для аудиторов и пользователей бухгалтерской отчетности в связи с необходимостью применения экономико-математических моделей, основанных на дисконтировании денежных потоков, которые способны генерировать те общества, которые признаются дочерними по различным основаниям, путем получения доходов от их деятельности.

Литература

1. Международный стандарт аудита 701 Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении (Приложение № 2 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 09.11.2021 № 172н).
2. Сотникова Л.В. Категория доверия в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности: монография. — М.: КноРус, 2021.
3. Сотникова Л.В. Ключевые вопросы в аудиторском заключении: состав, классификация, приоритеты // Аудитор. — 2020. — Т. 6. — № 11. — С. 18–30.

