

Учет основных средств и капитальных вложений как ключевой вопрос аудита отчетности

Accounting for Fixed Assets and Capital Investments As a Key Issue in the Audit of Financial Statements

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-7-28-42

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор
Департамента аудита и корпоративной отчетности
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве РФ»

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

L.V. Sotnikova, Doctor of Economic Sciences, Professor,
Department of Audit and Corporate Reporting, Financial
University under the Government of the Russian
Federation

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. Статья посвящена вопросам учета основных средств в организациях, чьи ценные бумаги обращаются у организаторов торговли на рынке ценных бумаг. К таким организациям относятся публичные акционерные общества, которые подлежат обязательному аудиту. В аудиторских заключениях, выдаваемых таким организациям, согласно требованиям МСА 701 «Ключевые вопросы аудита», должны быть раскрыты ключевые вопросы аудита. Очень часто аудиторы останавливают свой выбор на таких ключевых вопросах, как «основные средства» и «капитальные вложения», особенно в преддверии вступления в силу с 1 января 2022 г. новых стандартов бухгалтерского учета — ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». В статье рассматриваются особенности учета основных средств и капитальных вложений, из-за которых аудиторы оценивают риск искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности как возрастающий и проводят аудиторские процедуры для выявления таких предпосылок формирования отчетности, как оценка основных средств и права на них, принадлежащие отчитывающейся организации.

Ключевые слова: основные средства, капитальные вложения, ключевой вопрос аудита, переоценка основных средства, оценочные обязательства в связи с ликвидацией основных средств.

Abstract. The article is devoted to the issues of accounting of fixed assets in organizations, whose securities are circulated by the organizers of trade on the securities market. These organizations include public joint stock companies, which are subject to mandatory audit. In the auditor's reports issued to such organizations, in accordance with the requirements of ISA 701 «Key Audit Matters», key audit matters should be disclosed. Very often, auditors choose such key issues as «fixed assets» and «capital investments», especially on the eve of the entry into force from January 1, 2022 of the new accounting standards — FSBU 6/2020 «Fixed assets» and FSBU 26 / 2020 «Capital investments». The article discusses the features of accounting for fixed assets and capital investments, due to which auditors assess the risk of misstatement of accounting (financial) statements as increasing and conduct audit procedures to identify such prerequisites for the formation of statements as the valuation of fixed assets and rights to them belonging to the reporting organization.

Keywords: fixed assets, capital investments, key audit issue, revaluation of fixed assets, estimated liabilities in connection with the liquidation of fixed assets.

Изучение содержания ключевых вопросов аудита, изложенных в аудиторских заключениях к отчетности публичных акционерных обществ за 2020 г., показывает, что аудиторы обратили особое внимание и оценили риски искажения такой статьи как «основные средства». Публичные акционерные общества, в аудиторских заключениях которых ключевые вопросы аудита связаны с учетом основных средств и капитальных вложений, представлены в табл. 1.

Учет основных средств достаточно сложен, имеет множество особенностей, а будет со-

держат их еще больше с 1 января 2022 г., когда вступят в силу для обязательного применения ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [1], ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [3], а также ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [2].

Рассмотрим подробнее суть ключевых вопросов аудита, связанных с основными средствами, какие именно из особенностей учета вызывают повышенный интерес.

1. Аудитор ООО «Эрнст энд Янг» в положительном аудиторском заключении, выданном ПАО «Акционерная нефтяная Компания



Таблица 1

Публичные акционерные общества, в аудиторских заключениях которых ключевые вопросы аудита связаны с учетом основных средств и капитальных вложений

№ п/п	Аудируемое лицо	Аудитор	Ключевой вопрос
1	ПАО «Акционерная нефтяная Компания «Башнефть»	ООО «Эрнст энд Янг»	Оценочное обязательство по ликвидации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых
2	ПАО «Славнефть-Мегионнефтегаз»	ООО «Кроу Экспертиза»	Оценочные обязательства по ликвидации основных средств, по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий и активы, связанные с ними
3	ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону»	ООО «Аудит — новые технологии»	Объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано в установленном порядке
4	ПАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат»	АО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ»	Переоценка земельных участков
5	ПАО «Ракетно-космическая корпорация «Энергия» имени С.П.Королева»	АО «БДО Юникон»	Переоценка стоимости земельных участков
6	ПАО «РЖД»	ООО «Эрнст энд Янг»	Основные средства: оценка отклонения восстановительной стоимости от балансовой стоимости
7	ПАО «Центр по перевозке грузов в контейнерах «ТрансКонтейнер»	АО «Прайсвотерхаус Куперс Аудит»	Переоценка основных средств
8	ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы»	ООО «Эрнст энд Янг»	Признание и оценка вложений во внеоборотные активы

«Башнефть», выразил ключевой вопрос аудита «Оценочное обязательство по ликвидации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых».

Данный вопрос аудитор определил как один из наиболее значимых для аудита за 2020 г. в связи с тем, что расчет оценочного обязательства по ликвидации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых, требует существенных суждений со стороны руководства из-за присущей ему сложности в оценке будущих затрат.

Большинство из этих обязательств, как ожидается, будут урегулированы в долгосрочном периоде. В дополнение к возможным различным толкованиям законодательных требований, оценка обязательства по ликвидации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых, включает в себя последствия изменений в законодательстве, ожидаемого техно-

логического подхода руководства к ликвидации и изменений в ставке дисконтирования.

Информация об оценочном обязательстве по ликвидации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых, раскрыта в разделе 21 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Заметим, что такой же ключевой вопрос аудита тот же аудитор поднимал и в бухгалтерской отчетности ПАО «Башнефть» за 2018 и за 2019 гг.

Так как «стандартная» форма раскрытия информации об оценочных обязательствах в приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» отсутствует, отчитывающаяся организация — ПАО «Башнефть» — применяет форму, представленную в табл. 2.

При этом компания «Башнефть» отражает оценочные обязательства, сформированные

Таблица 2

Информация об оценочных обязательствах

Наименование — краткое описание	Период	На начало периода	Признано (начислено) за отчетный период	Списано		Увеличение (+)/ уменьшение (-) оценочного обязательства при признании и (сторнировании) расходов (доходов) / изменении оценочных значений	На конец периода
				(погашено) в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности	в связи с избыточностью суммы или прекращением выполнения условий признания		
Всего:							
<i>Оценочные обязательства, сформированные за счет расходов по обычным видам деятельности</i>							
<i>Оценочные обязательства, сформированные за счет увеличения стоимости активов</i>							
Оценочное обязательство по ликвидации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых (ОЛОС)	2020	49 700 116	208 611	(391 416)	(68 009)	15 533 218	64 982 520
	2019	26 649 510	2 535 710	(88 854)	-	20 603 750	49 700 116
<i>Оценочные обязательства, сформированные за счет прочих расходов</i>							

за счет увеличения стоимости активов не в составе статьи «Основные средства» (код строки баланса 1150), а по статье «Прочие внеоборотные активы» (код строки баланса 1190). К указанной статье имеются комментарии в Пояснениях к отчетности (табл. 3).

Очевидно, что отчитывающаяся организация — ПАО «Башнефть» — недвусмысленно заявляет, что резерв по ликвидации основных средств она учитывает на счете 97 «Расходы будущих периодов», а не на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», как того требует новый федеральный стандарт бухгалтерского учета 26/2020 «Капитальные вложения» [3].

Так как гл. 25 Налогового кодекса РФ не предусматривает формирования оценочного обязательства на ликвидацию амортизируемого имущества, в Пояснениях к отчетности в табличной форме раскрываются «постоянные и временные разницы, связанные с ними отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, а также постоянный налоговый доход и постоянный налоговый расход, повлекшие корректировку условного расхода по налогу на прибыль» (табл. 4).

Как следует из Пояснений к отчетности за 2020 г. «Величина оценочного обязательства по ликвидации основных средств (в отношении



Таблица 3

Информация о прочих внеоборотных активах (тыс. руб.)

Прочие внеоборотные активы по видам	На 31 декабря 2020 г.	На 31 декабря 2019 г.	На 31 декабря 2018 г.
Расходы будущих периодов со сроком списания более 12 месяцев — всего, в том числе по видам	6 216 087	6 501 607	6 805 878
Актив ARO * (ОЛОС)			
...			
Всего			

*) — смысл показателя раскрыт в примечании к табл. 4

Таблица 4

Информация о постоянных и временных разницах, повлиявших на формирование налога на прибыль (тыс. руб.)

Наименование	2020 год		2019 год	
	Возникло (начислено)	Погашено (списано)	Возникло (начислено)	Погашено (списано)
Вычитаемые временные разницы, в том числе				
- по объектам ARO *)	17 596 775	(2 029 355)	23 461 265	(93 410)
др.				

*) Оценочные обязательства на ликвидацию основных средств или резервы по выводу из эксплуатации, предусмотренные ФСБУ, создаются по аналогии с тем, как это делается в соответствии с МСФО 37. Очень похожие правила предусмотрены и US GAAP, в которых эти резервы называют «обязательством по выбытию активов» (ARO, от англ. «asset retirement obligation»). Именно такую аббревиатуру используют в ПАО «Башнефть».

объектов, при ликвидации которых необходимо выполнение работ по утилизации материалов и/или восстановлению земельного участка)» определяется исходя из оценки затрат по состоянию на отчетную дату, которые Общество, как ожидается, понесет при исполнении оценочного обязательства при демонтаже объектов основных средств и восстановлении природных ресурсов на занимаемых ими участках.

Амортизация актива ARO по ликвидации основных средств осуществляется потонным методом ежемесячно. Объем доказанных запасов нефти и газа по месторождениям устанавливается ежегодно по данным независимого аудитора, подтверждающего соответствие

запасов по классификации «Системы управления углеводородными ресурсами» (*Petroleum Resources Management System (PRMS)*) отчету «ДеГольер энд МакНотон». Ставка дисконтирования применяется к остаточной стоимости на начало месяца, при расчете ставки запасы в знаменателе корректируются на добычу с начала года до начала отчетного месяца.

Аудиторские процедуры в отношении оценочного обязательства по ликвидации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых, указанные аудитором в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения, выданного ПАО «Башнефть», включали в себя:

- анализ применяемой руководством методики оценки;
- рассмотрение соответствующих допущений, используемых руководством;
- сравнение допущений с доступными рыночными отраслевыми данными для расчетов, таких как ставки дисконтирования и прогнозы уровня инфляции;
- анализ ожидаемых затрат и ожидаемого периода, в котором затраты на ликвидацию будут понесены;
- анализ арифметической точности расчета оценочного обязательства по ликвидации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых, последовательность использования формул и расчетов в сравнении с прошлыми периодами;
- анализ раскрытий в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. Аудитор ООО «Кроу Экспертиза» в аудиторском заключении, выданном на отчетность ПАО «Славнефть-Мегионнефтегаз» за 2020 г., также сформулировал ключевой вопрос аудита «Оценочные обязательства по ликвидации основных средств, по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий и активы, связанные с ними».

В отчетном периоде аудитор подчеркнул, что он «продолжил» уделять внимание данному вопросу в связи с тем, что большинство этих существенных обязательств, как ожидается, будут урегулированы в периоды, превышающие 12 месяцев после отчетной даты. Расчеты данных оценочных обязательств основываются на суждениях со стороны руководства аудируемого лица при оценке будущих затрат. При этом «изменение стоимости ликвидации основных средств и расходов на рекультивацию земель, сроков и ставки дисконтирования оказывает значительное влияние на величину как текущих активов и обязательств, так и финансовых результатов за 2020 год».

Информация об оценочных обязательствах по ликвидации основных средств, по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий и активах, связанных с ними, раскрыта в таблицах 2.1, 7, разделе 2.14 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2020 г.

ПАО «Славнефть-Мегионнефтегаз» указало в таблице 2.1 «Наличие и движение основ-

ных средств» актив, связанный с обязательством по ликвидации основных средств (ARO), по рекультивации земель, как отдельный вид основных средств наряду с такими объектами, как здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь.

В разделе 2.14 Пояснений к бухгалтерскому балансу аудируемое лицо указывает, что обязательство по ликвидации основных средств создается только в отношении нефтегазовых активов и признается при одновременном соблюдении следующих условий:

- у Общества существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий его хозяйственной деятельности, исполнения которой Общество не может избежать;
- уменьшение экономических выгод Общества, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Отметим, что прошлым событием хозяйственной деятельности Общества в отношении рассматриваемого актива является создание нефтегазового актива.

Что же касается «таблицы 7», на которую указывает аудитор в ключевом вопросе, то аудируемое лицо — ПАО «Славнефть-Мегионнефтегаз» — не раскрывает подробно причины изменения суммы резерва (табл. 5) (в отличие от ПАО «Башнефть»).

Аудиторские процедуры в отношении резерва на предстоящую ликвидацию основных средств, созданного ПАО «Славнефть-Мегионнефтегаз», включали в себя:

- исследование примененных аудируемым лицом методик оценки, закрепленных в учетной политике, в которой, в частности указано, что бухгалтерская отчетность Общества подготовлена в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в области бухгалтерского учета, а также «принципами международных стандартов финансовой отчетности в части фактов хозяйственной жизни, учет которых не урегулирован российскими стандартами бухгалтерского учета»;
- сравнение примененных руководством допущений в отношении пересмотренной ставки дисконтирования с доступными ры-



Таблица 5

Информация об оценочных обязательствах

Наименование показателя	Период (год)	Остаток на начало года	Признано	Погашено	Списано как избыточная сумма	Остаток на конец периода
Оценочные обязательства,						
в том числе:						
По ликвидации основных средств	2020	353 665	105 021	(2 162)	(13 313)	443 211
	2019	311 883	80 970	(4 920)	(34 268)	353 665

ночными показателями и показателями уровня инфляции на конец отчетного периода;

- проверку имеющихся обоснований для ожидаемых сроков, в которых будут понесены затраты по ликвидации основных средств, по рекультивации земель;

- исследование применяемых алгоритмов расчетов и последовательности их использования по сравнению с прошлыми отчетными периодами.

3. Аудитор ООО «Аудит — новые технологии» в положительном аудиторском заключении, выданном в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 г. ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону», также сформулировал ключевой вопрос

аудита, связанный с учетом основных средств, но не с предпосылкой «точность, оценка и распределение», а с предпосылкой «права и обязанности» [4]: «Объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано в установленном порядке» (таблица 2.4 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону»).

Предприятия, входящие в Группу «Газпром», основные средства представляют достаточно развернуто непосредственно на лицевой стороне бухгалтерского баланса (табл. 6).

В составе основных средств ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону» числятся

Таблица 6

Актив бухгалтерского баланса ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону» (фрагмент)

Примечание	Статья	Код строки	На 31 декабря 2020 г.	На 31 декабря 2019 г.	На 31 декабря 2018 г.
	АКТИВ				
	Внеоборотные активы	1150	21 124 683	19 832 013	18 560 444
2; 8	Основные средства, в т.ч.	1151	20 015 335	18 054 452	16 900 343
2.1; 8	Объекты основных средств, в т.ч.	1152	10 928	9 619	9 619
	Земельные участки и объекты природопользования	1153	19 726 248	17 772 891	16 694 031
2.2; 8; 25	Незавершенные капитальные вложения	1154	1 109 348	1 777 561	1 660 101
	...				
Расшифровочная таблица 2.4. Иное использование объектов основных средств					
	Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации	5284	2 362 159	1 555 124	1 141 043

завершенные строительством, принятые в эксплуатацию и фактически используемые объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано в установленном законодательством порядке. Учет таких объектов ведется обособленно.

По состоянию на 31 декабря 2020 г. остаточная стоимость объектов недвижимого имущества, право собственности на которые не зарегистрировано, составила сумму 2 362 159 тыс. руб.

Отсутствие государственной регистрации права собственности на объекты недвижимого имущества может привести к возникновению имущественных рисков по таким объектам.

Имущественные риски представляют собой вероятность потери предприятием части своего имущества, его порчи и недополучения доходов в процессе осуществления производственной и финансовой деятельности. Одним из подвидов этой группы рисков является риск отчуждения имущества в силу действия местных органов власти или других собственников [5].

Аудиторские процедуры в отношении этого ключевого вопроса включали:

1) анализ информации, приведенной в реестрах объектов недвижимого имущества:

- права на которые подлежат государственной регистрации, в том числе:
- права на которые зарегистрированы в установленном порядке,
- права на которые не зарегистрированы;
- по которым поданы документы на государственную регистрацию прав;

2) тестирование полноты и точности реестров путем сверки выбранных записей с данными бухгалтерского учета и технической документацией;

3) обсуждение с юристами ПАО «Газпром распределение Ростов-на-Дону» планируемых действий;

4) оценку раскрытия информации об объектах недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано, в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На примере учетной политики ПАО «Газпром распределение Ростов-на-Дону», раскрытой в Пояснении 8 к бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 г., можно продемонстрировать, насколько существенно этой ком-

пании будет необходимо скорректировать свою учетную политику при переходе с 1 января 2022 г. на ФСБУ 6/2020 «Основные средства», пересмотрев при этом предыдущие периоды ретроспективно или перспективно (табл. 7).

В пункте 8 Пояснений к отчетности ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону» за 2020 г. указано, что «проведенный анализ текущей (восстановительной) стоимости показал, что текущая (восстановительная) стоимость основных средств по состоянию на 31 декабря 2020 г. несущественно отличается от их текущей (восстановительной) стоимости на 31 декабря 2019 г., в связи с чем проведение переоценки по состоянию на 31 декабря 2020 г. признано нецелесообразным».

4. Аудитор АО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ» в аудиторском заключении на отчетность ПАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» за 2020 г. сформулировал ключевой вопрос аудита «Переоценка земельных участков — разделы 2 (подразделы «Основные средства»), 4 (подраздел «Добавочный капитал (переоценка внеоборотных активов)» текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Аудитор указал, что «на балансе аудируемого лица отражены собственные земельные участки, непосредственно используемые в производственной деятельности, на которых в том числе расположены объекты основных фондов. Земельные участки являются значимым активом организации, и правильность определения их балансовой стоимости оказывает существенное влияние на валюту баланса и стоимость активов. В аудируемом периоде была осуществлена переоценка земельных участков по кадастровой стоимости, которая отражена в бухгалтерском балансе перспективно».

Заметим, что последствия изменения способа оценки основных средств отражаются только перспективно, т.е. без пересчета данных за предыдущие периоды, теперь это прямо указано в п. 22 ФСБУ 6/2020 [1].

В силу этого вопрос о правильности определения стоимости земельных участков был квалифицирован аудитором как ключевой.

Аудиторские процедуры включали:

- получение разъяснений в отношении подхода к проведению переоценки земельных участков;



Таблица 7

Сравнение требований ПБУ 6/01 и ФСБУ 6/2020, ФСБУ 25/2018 к учету основных средств

№ п/п	Положения учетной политики, раскрытые в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	Требования ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
1	2	3
1	К основным средствам относятся активы, соответствующие требованиям Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утв. Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н, принятые к учету в установленном порядке	К основным средствам относятся активы, соответствующие положениям ФСБУ 6/2020
2	Завершенные строительством, принятые в эксплуатацию и фактически используемые объекты недвижимости, права собственности по которым не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, учитываются обособленно в составе основных средств	Данный аспект не регулируется. Объект должен удовлетворять одновременно четырем признакам, предусмотренным п. 4 ФСБУ 6/2020, среди которых отсутствует требование о праве собственности на него у организации
3	В бухгалтерском балансе основные средства показаны по текущей (восстановительной) стоимости за минусом амортизации	В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную не только на суммы накопленной амортизации, но и на обесценение, проверка на которое проводится ежегодно в обязательном порядке (пп. 25 и 38 ФСБУ 6/2020)
4	Амортизация основных средств, приобретенных до 1 января 2002 г., производится по единым нормам амортизационных отчислений, утв. Постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР», а приобретенных начиная с 1 января 2002 г. — по нормам, исчисленным исходя из установленных Обществом сроков полезного использования.	Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы основных средств из установленных ФСБУ 6/2020. При этом выбранный способ начисления амортизации должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств (п. 34 ФСБУ 6/2020)
5	Амортизация по всем видам основных средств начисляется линейным способом, исходя из установленных сроков их полезного использования	Выбранный способ начисления амортизации должен: а) наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств; б) применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняется распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств (п. 34 ФСБУ 6/2020)
6	Амортизация не начисляется по полностью амортизированным объектам, не списанным с баланса	Амортизация по основным средствам, срок полезного использования которых определяется периодом, в течение которого их использование будет приносить экономические выгоды организации, начисляется линейным способом или способом уменьшаемого остатка (п. 35 ФСБУ 6/2020).

1	2	3
		Срок полезного использования объекта основных средств определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете, но подлежит проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств (п. 37 ФСБУ 6/2020)
7	Объекты, соответствующие условиям признания их в качестве основных средств, стоимостью не более 40 тыс.руб. (включительно) за единицу отражаются в составе материально-производственных запасов	Организация может принять решение не применять ФСБУ 6/2020 в отношении активов, характеризующихся одновременно признакам объекта основных средств, но имеющих стоимость ниже лимита, который устанавливает сама организация с учетом существенности информации о таких активах (п. 5 ФСБУ 6/2020)
8	Арендованные объекты основных средств отражаются за балансом по стоимости, отраженной в договоре аренды	Арендованные объекты основных средств с 1 января 2022 г. в обязательном порядке должны учитываться на балансе арендатора (за исключением объектов, соответствующих пп. 11 и 12 ФСБУ 25/2018)
9	В случае, если в договоре аренды (в том числе договоре аренды помещения) отсутствует стоимость арендуемого имущества, то указанное имущество отражается за балансом в оценке, определяемой Обществом самостоятельно	С 1 января 2022 г. в обязательном порядке арендованные объекты основных средств оцениваются по дисконтированной стоимости арендных платежей по статье «Права пользования активами»
10	При получении объектов основных средств в пользование по договору лизинга данные объекты учитываются на балансе Общества в составе объектов основных средств	С 1 января 2022 г. порядок учета арендованных основных средств не будет зависеть от того, предусмотрен ли переход права собственности на предмет аренды к арендатору или нет (п. 2 ФСБУ 25/2018)

- оценку соответствия действий аудируемого лица по переоценке земельных участков положениям учетной политики;

- анализ корректности расчета балансовой стоимости земельных участков на основании их кадастровой стоимости;

- проверку адекватности отражения результатов переоценки в годовой бухгалтерской отчетности.

Следует отметить, что ПАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» за 2020 г. имеет валюту баланса, равную 49 293 729 тыс. руб., в то время как статья «Основные средства» составляет 2 011 041 тыс. руб. (4% от значения валюты баланса). Кроме того, переоценка земельных участков производится не до стоимости земельных участков, определяемых оценщиками, а до кадастровой стоимости, т.е. стоимости объекта недвижимости, установленной в процессе государственной када-

стровой оценки, определенной методами массовой оценки и зафиксированной в государственном кадастре объектов недвижимости. К тому же в результате переоценки основных средств добавочный капитал увеличился на 969 105 тыс. руб.

Из содержания ключевого вопроса аудита неочевидно, почему эта несущественная статья стала для аудитора ключевой в отчетности за 2020 г. При этом у данной компании при несущественной (ниже 5%) величине статьи «Основные средства» на лицевой стороне баланса основные средства настолько подробно расшифрованы, что у пользователя отчетности может сложиться впечатление, что эта статья баланса — основная и наиболее значимая (табл. 8).

5. Аудитор АО «БДО Юникон» в аудиторском заключении, выданном ПАО «Ракетно-космическая корпорация «Энергия» имени С.П.Королева» в отношении отчетности

Таблица 8

Представление информации ПАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» за 2020 год в активе баланса по статье «Основные средства» и связанных с ней статей при их удельном весе, равном 4%

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	На 31 декабря 2020 года	На 31 декабря 2019 года	На 31 декабря 2018 года
	АКТИВ				
	Внеоборотные активы				
2.1.	Основные средства в том числе:	1150	2 011 041	1 192 481	1 487 052
	Земельные участки и объекты природопользования	1151	976 803	7 698	7 698
	Здания и сооружение	1152	360 078	375 766	400 380
	Машины и оборудование, в том числе	1153	480 520	661 823	855 328
	Транспортные средства		153 313	174 684	205 950
	Информационное компьютерное и телекоммуникационное (ИКТ) оборудование		1 586	4 674	2 170
	Прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь и другие объекты		325 621	482 465	647 208
2.2.	Незавершенные капитальные вложения, в том числе	1155	193 640	147 194	223 646
	Объекты незавершенного строительства		134 685	113 692	109 399
	Оборудование к установке		-	-	-
	Приобретение объектов основных средств		41 956	6 870	53 561
	Приобретение материалов для строительства		135	135	151
	Долгосрочные затраты на ремонт и масштабный технический осмотр основных средств		12 493	26 497	53 031
	Авансовые платежи, связанные с приобретением и строительством основных средств		4 371	-	7 504
	...				
	БАЛАНС		49 293 729	44 898 625	38 414 876
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
	Переоценка внеоборотных активов	1340	1 096 014	323 259	325 935
	...				
	БАЛАНС		49 293 729	44 898 625	38 414 876

за 2020 г. также в качестве ключевого вопроса аудита указал «переоценку стоимости земель-

ных участков по состоянию на 31 декабря 2020 г., проведенную в этой Организации».

Информация об этом представлена в пунктах 2.5 и 6.3 «Основные средства» Пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 г.

В отличие от ПАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат», рассмотренного выше, которое переоценивало земельные участки до кадастровой стоимости, ПАО «Ракетно-космическая корпорация «Энергия» имени С.П.Королева» для определения рыночной стоимости земельных участков привлекло внешнего независимого эксперта.

Аудитор обратил особое внимание на этот вопрос в связи с существенностью суммы для бухгалтерской (финансовой) отчетности (46% от общей суммы внеоборотных активов) и субъективным характером суждений и допущений.

Ключевым аспектом проведения оценки для целей подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности является строгое соблюдение оценщиком толкований рыночных определений, принципов объективности и полное раскрытие всех фактов, имеющих отношение к оценке.

Аудиторские процедуры в отношении переоценки стоимости земельных участков включали, среди прочего, привлечение аудитором экспертов, в качестве которых выступили специалисты по оценке, обладающие профессиональными знаниями и опытом в данной области, которые выполнили следующие процедуры:

- проверку отраженных оценщиком исходных данных с использованием присутствующих в Отчете ссылок на источники информации, позволяющих делать выводы об авторстве соответствующей информации, дате ее подготовки;

- проверку наличия в Отчете всех пояснений и расчетов, проверку воспроизводимости, достоверности выполненных расчетов и числовых значений, влияющих на итоговое значение стоимости земельных участков, в целях получения выводов и результатов, аналогичных полученным оценщиком;

- проверку правильности примененных оценщиком процедур определения стоимости в соответствии с целями и назначением оценки, а именно примененных подходов и методов, последовательности расчетов;

- проверку правильности приведенных в документах расчетных данных на предмет соответствия заявленной оценщиком процедуре определения стоимости.

- оценку полноты и корректности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности Организации.

6. Аудитор ООО «Эрнст энд Янг» в своем заключении о достоверности отчетности ПАО «РЖД» за 2020 г. указал ключевой вопрос аудита «Основные средства: оценка отклонения восстановительной стоимости от балансовой стоимости».

Аудитор отметил, что «Общество производит переоценку однородных групп основных средств таким образом, чтобы балансовая стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете, существенно не отличалась от их текущей (восстановительной) стоимости. Соответствующая информация представлена в разделе 5 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах».

Аудитор указал, что данный вопрос являлся одним из наиболее значимых для аудита, так как основные средства являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества и составляют (без учета незавершенных вложений в основные средства и авансов выданных) 70% от совокупного размера активов по состоянию на 31 декабря 2020 г.

Определение текущей (восстановительной) стоимости требует анализа ряда допущений, имеющих субъективный характер в связи со специализированной природой большей части основных средств и наличием у них уникальных признаков.

Что же указало ПАО «РЖД» в упомянутом разделе 5 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах?

Аудируемое лицо указало, что «при проведении анализа изменения текущей (восстановительной) стоимости групп однородных объектов основных средств, включая доходные вложения в материальные ценности, за период с даты последней переоценки по 31 декабря 2020 г. накопленный индекс изменения текущей (восстановительной) стоимости по отдельным группам однородных объектов основных средств не превысил порог существенности, установленный учетной политикой ОАО «РЖД».



Таким образом, по состоянию на 31 декабря 2020 г. переоценка основных средств, включая доходные вложения в материальные ценности, не проводилась (на 31 декабря 2019 г. и на 31 декабря 2018 г. переоценка также не проводилась).

Иными словами, аудитор счел необходимым убедить пользователей отчетности в том, что за столь длительный период текущая (восстановительная) стоимость основных средств действительно существенно не поменялась, и непроведение переоценки не вызвано какими-либо иными причинами, например, нежеланием нести расходы на привлечение независимых оценщиков, отвлекать ресурсы учетных работников на отражение в учете результатов переоценки и проч.

Аудитор выполнил следующие аудиторские процедуры в целях получения ответа на ключевой вопрос аудита:

- анализ учетной политики Общества в отношении оценки основных средств;
- оценка профессиональной квалификации и объективности экспертов, привлеченных Обществом для анализа отклонения текущей (восстановительной) стоимости от балансовой стоимости основных средств;
- рассмотрение выводов экспертов руководства аудируемого лица;
- анализ групп объектов основных средств, включая их возрастную структуру, изменения отраслевых индексов цен производителей, а также стоимости строительства аналогичных активов с привлечением экспертов аудитора;
- рассмотрение соответствующих раскрытий бухгалтерской (финансовой) отчетности.

7. Аудитор АО «Прайсвотерхаус Куперс Аудит» в аудиторском заключении, выданном ПАО «Центр по перевозке грузов в контейнерах «ТрансКонтейнер» за 2020 г. выделил ключевой вопрос аудита «Переоценка основных средств» (примечание 3.1 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в отношении информации, подлежащей раскрытию, и соответствующих положений учетной политики).

На 31 декабря 2020 г. совокупная балансовая стоимость основных средств Общества составила 65 050 млн руб. Это самый значимый актив на балансе Общества, на который приходится 64% общей стоимости активов.

В соответствии с учетной политикой Общество применяет модель оценки основных средств по восстановительной стоимости в отношении следующих групп однородных основных средств: «Здания», «Сооружения» (за исключением имущественного комплекса, задействованного при организации перевозок в среднетоннажных контейнерах).

Указанные группы основных средств подлежат регулярной переоценке с тем, чтобы их балансовая стоимость существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости на конец отчетного периода. Прочие группы объектов основных средств учитываются по первоначальной стоимости.

Последние переоценки были проведены Обществом по состоянию 31 декабря 2012 г. по группе «Сооружения» и на 31 декабря 2017 г. по группе «Здания».

Для целей проведения анализа текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств групп «Здания» и «Сооружения» по состоянию на 31 декабря 2020 г. руководство Общества привлекло независимого эксперта.

В результате проведенного анализа текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств групп «Здания» и «Сооружения» по состоянию на 31 декабря 2020 года было выявлено, что текущая (восстановительная) стоимость существенно не отличается от первоначальной стоимости основных средств по данным группам. В связи с этим в соответствии с учетной политикой Общества переоценка основных средств не проводится.

Отметим, что аудиторы достаточно часто публикуют ключевой вопрос аудита в случаях, когда учетной политикой организации предусмотрена переоценка основных средств, но отчитывающаяся организация по разным основаниям ее не проводит. В частности, такой ключевой вопрос АО «Прайсвотерхаус Куперс Аудит» сформулировал ПАО «Алроса» к отчетности за 2018 г., а аудитор ООО «ФБК» — в отношении отчетности ПАО «Газпром» за 2019 г.

Аудитор уделил особое внимание анализу текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств в связи с его значимостью для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, а также потому, что процесс

оценки является достаточно сложным и предполагает применение суждений.

Аудитор получил и проанализировал результаты анализа текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств групп «Здания» и «Сооружения» по состоянию на 31 декабря 2020 г., опираясь при формировании выводов в отношении использованных руководством и независимым оценщиком допущений и методологии на результаты работы своих экспертов в области оценки.

Аудиторские процедуры в отношении проведенного анализа текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств групп «Здания» и «Сооружения» по состоянию на 31 декабря 2020 г. включали:

- проверку методологии, примененной экспертом, привлеченным руководством для определения текущей (восстановительной) стоимости активов;
- проверку на выборочной основе основных допущений и их соответствие экспертным знаниям с учетом специфики отрасли;
- оценку компетентности, квалификации, опыта и объективности эксперта, привлеченного руководством;
- проверку на выборочной основе точности и уместности исходных данных по определению текущей (восстановительной) стоимости основных средств (включая, но не ограничиваясь проверкой технических параметров оцениваемых объектов, их юридической и функциональной составляющей);
- получение и анализ письменных заявлений руководства в отношении проведенного анализа текущей (восстановительной) стоимости основных средств;
- оценка достаточности раскрытой информации в Примечании 3.1 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, сопоставили ее с требованиями ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в отношении раскрытия информации.

8. Аудитор ООО «Эрнст энд Янг», выдав ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы» положительное аудиторское заключение за 2020 г., отметил ключевой вопрос аудита «Признание и оценка вложений во внеоборотные активы».

На балансе Общества отражены:

- капитальные вложения во внеоборотные активы, включая проектно-изыскательские

работы, приобретение и строительство основных средств;

- авансы, выданные строительным организациям и поставщикам основных средств.

Общество проводит оценку способности незавершенных вложений в основные средства и авансов, выданных под приобретение основных средств, приносить экономические выгоды в будущем, что влияет на их балансовую стоимость.

Аудитор определил данный вопрос как ключевой в связи с тем, что:

- «методы оценки, использованные допущения и суждения руководства имеют субъективный характер и оказывают влияние на итоговую величину ожидаемых экономических выгод;
- остатки незавершенных вложений и авансов выданных по состоянию на отчетную дату являются наиболее существенными.

Информация о стоимости вложений во внеоборотные активы раскрыта в пункте 7 текстовых пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету и финансовых результатах Общества».

Ознакомившись с указанным пунктом 7 текстовых пояснений, отметим, что отдельные положения учетной политики ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы» на 2020 г. в отношении основных средств и капитальных вложений можно квалифицировать как прогрессивные, «опережающие время», соответствующие скорее ФСБУ 6/2020 (которое вступило в силу для добровольного применения только с 1 января 2021 г.), нежели ПБУ 6/01.

Объем статьи не позволяет нам перечислить их все, продемонстрируем только некоторые из них (табл. 9).

В бухгалтерском балансе такие внеоборотные активы, как основные средства и капитальные вложения, а также авансы под внеоборотные активы представлены в достаточной степени прозрачно (табл. 10).

Для ответа на ключевой вопрос аудита аудитор:

- проанализировал допущения, применяемые руководством при оценке способности активов приносить экономические выгоды в будущем;
- изучил источники формирования экономических выгод;
- рассмотрел планы руководства в отношении будущего использования активов



Таблица 9

Анализ отдельных положений учетной политики аудируемого лица

№ п/п	Положение учетной политики (пункт 7 текстовых пояснений)	Комментарий
1	В составе основных средств отражены объекты, используемые Обществом в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд Общества, со сроком службы более 12 месяцев. Обществом не устанавливается лимит первоначальной (восстановительной) стоимости для объектов основных средств	Не устанавливать лимит не запрещено ПБУ 6/01, но подавляющее большинство даже небольших компаний применяют лимит в 40 000 руб.
2	Объекты основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации и по которым закончены капитальные вложения, оформлены строительные, технические и соответствующие первичные документы по приемке-передаче, но права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, переводятся в состав основных средств	Отчитывающаяся организация руководствуется требованием (принципом) приоритета экономической сущности над юридической формой
3	Срок полезного использования устанавливается в соответствии с принятыми нормативными сроками, утвержденными распоряжением Общества от 19.10.2012 № 703р «Об утверждении Порядка отнесения имущества к основным средствам». При отсутствии отдельных объектов основных средств в Распоряжении 703р срок полезного использования устанавливается на основании экспертных оценок технических специалистов Общества в соответствии с техническими условиями	Большинство организаций в целях сближения бухгалтерского и налогового учетов устанавливают срок полезного использования основных средств, руководствуясь явно или неявно Классификатором основных средств по амортизационным группам, утвержденным постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1
4	Регулярные крупные затраты (более 100 тыс. руб.), возникающие через определенные длительные временные интервалы (более 12 месяцев) на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств, непроведение его ремонта и иные аналогичные мероприятия (например, проверка технического состояния), невыполнение которых приведет к невозможности эксплуатации объектов в соответствии с требованием законодательства, отражаются в бухгалтерском балансе в разделе I «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства»	Обнаружить подобное раскрытие в бухгалтерском балансе за 2020 г. не удалось. Положение соответствует требованиям МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и отсутствует в ПБУ 6/01 «Учет основных средств»

и ожидаемых потоков денежных средств от использования отдельных объектов;

- рассмотрел соответствующие раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заключение

Таким образом, аудиторы, проверяя бухгалтерскую (финансовую) отчетность публичных акционерных обществ за 2020 г., достаточно часто в качестве ключевого вопроса

аудита выбирали такой объект учета как основные средства и капитальные вложения в будущие основные средства. Причин тому несколько — в публичных акционерных обществах основные средства — это в подавляющем большинстве случаев существенная статья. Учет основных средств всегда был непростым, особенно если учетной политикой была предусмотрена переоценка, а с 1 января 2022 г. этот учет станет еще сложнее, так как вступят

**Представление внеоборотных активов в части основных средств
в бухгалтерском балансе ПАО «Федеральная сетевая компания Единой
энергетической системы» (фрагмент) (тыс. руб.)**

Пояснения	АКТИВ	На 31 декабря 2020 года	На 31 декабря 2019 года	На 31 декабря 2018 года
	ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
P.2 ТП *) P.7 ПП*)	Основные средства, в том числе:	1 045 337 064	991 719 785	954 319 673
	Земельные участки и объекты природопользования	1 744 234	1 744 070	1 744 010
	Здания, машины и оборудова- ние, сооружения	1 039 476 108	985 725 021	949 044 246
	Другие виды основных средств	4 116 722	4 250 694	3 531 417
P.2 ТП	Прочие внеоборотные активы, в том числе	257 221 611	269 095 933	251 183 633
	Оборудование к установке	36 707 309	32 897 293	251 183 633
P.7.3 ПП	Вложения во внеоборотные активы	194 381 605	211 655 187	191 292 474
P 5.1 ТП P.7.3 ПП	Авансы под внеоборотные активы	25 931 010	24 298 857	21 832 613
P.10 ПП	Прочие внеоборотные активы	201 687	244 596	332 125
	ИТОГО по разделу I			

*) где ТП — табличные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2020 г, ПП — письменные пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2020 г.

в силу для обязательного применения ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», в основе которых —

международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства».

Литература

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утв. Приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н.
2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утв. Приказом Минфина России от 16 октября 2018 г. № 208н.
3. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утв. Приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н.
4. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».
5. Ахведиани Ю.Т., Эриашвили Н.Д., Никулина Н.Н. Страхование: Учебник для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017.
6. Интерфакс — Сервер раскрытия информации. — URL : www.e-disclosure.ru.

