

Чрезвычайные ситуации в деятельности отчитывающихся организаций как ключевые вопросы аудита

Emergencies in the Activities of Reporting Entities As Key Audit Matters

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-1-9-20

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор
Департамента бизнес-анализа и аудита,
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве РФ»
e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

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

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. В статье рассматривается эволюция отчета о финансовых результатах за последние 25 лет с точки зрения отражения в этой форме бухгалтерской (финансовой) отчетности чрезвычайных расходов и доходов. В статье автором проанализированы тенденции формирования ключевых вопросов аудита от одного отчетного периода к другому и раскрытия состава аудиторских процедур, применяемых аудиторами для отражения в аудиторских заключениях чрезвычайных ситуаций, произошедших в хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

Ключевые слова: аудиторское заключение, ключевые вопросы аудита, аудиторские процедуры, отражение чрезвычайных ситуаций и связанных с ними расходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Abstract. The article examines the evolution of the statement of financial results over the past 25 years from the point of view of reflection in this form of accounting (financial) statements of extraordinary expenses and income. In the article, the author analyzes the tendencies in the formation of key audit issues from one reporting period to another and discloses the composition of audit procedures used by auditors to reflect emergency situations that have occurred in the economic activities of the audited entities in the audit reports.

Keywords: auditor's report, key audit issues, audit procedures, reflection of emergencies and related costs in the accounting (financial) statements.

Целью аудита является проверка и подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом сама бухгалтерская (финансовая) отчетность, ее содержание и форма представления, особенно состав показателей отчета о финансовых результатах, в Российской Федерации за последние 25 лет (с 1996 по 2021 г.) претерпевали существенные изменения.

Состав показателей отчета о финансовых результатах (в то время отчет именовался «Отчет о прибылях и убытках») былтвержден приказом Минфина России от 12.11.1996 № 97 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. Приказов Минфина РФ от 03.02.97 № 8, от 21.11.97 № 81н, от 20.10.98 № 47н) представлен в табл. 1.

Как видно из табл. 1, с 1996 по 1999 г. отчет о финансовых результатах не предусматривал раскрытия таких показателей, как чрезвычайные доходы и чрезвычайные доходы. Минфин России принял решение о включении их в форму отчета позже. Так, приказом Минфина России от 13.01.2000 № 4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» была утверждена форма отчета о финансовых результатах (в то время также еще именовавшаяся отчетом о прибылях и убытках), разделы и показатели которой представлены в табл. 2. Отчет о прибылях и убытках в составе показателей, представленных в табл. 2, был обязателен для представления организациями за 2000, 2001 и 2002 гг.

Однако, уже начиная с отчетности за 2003 г. и по 2021 г. включительно, было отменено:

Таблица 1

Состав показателей отчетности о финансовых результатах, действовавшей в Российской Федерации с 1996 по 1999 г.

Показатель	Код строки
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010
Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг	020
Коммерческие расходы	030
Управленческие расходы	040
Прибыль (убыток) от реализации (строки (010 — 020 — 030 — 040))	050
Проценты к получению	060
Проценты к уплате	070
Доходы от участия в других организациях	080
Прочие операционные доходы	090
Прочие операционные расходы	100
Прибыль (убыток) от финансово-хозяйственной деятельности (строки (050 + 060 — 070 + 080 + 090 — 100))	110
Прочие внереализационные доходы	120
Прочие внереализационные расходы	130
Прибыль (убыток) отчетного периода (строки (110 + 120 — 130))	140
Налог на прибыль	150
Отвлеченные средства	160
Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода (строки (140 — 150 — 160))	170

- выделение разделов «доходы и расходы по обычным видам деятельности», «операционные доходы и расходы», «внереализационные доходы и расходы», «чрезвычайные доходы и расходы»;
- выделение статей «чрезвычайные доходы» и «чрезвычайные расходы»;
- деление прочих доходов и расходов на операционные и внереализационные.

Почему же именно в 2002 г. из финансовой отчетности были удалены статьи, связанные с раскрытием информации о чрезвычайных доходах и расходах? Это было связано с тем, что именно в этом году в США произошло «громкое» банкротство американской энергетической компании «Энрон», была выявлена глобальная фальсификация ее финансовой отчетности при непосредственном участии ее аудитора — компании «Артур Андерсон» (вследствие этого ликвидированной), в США был принят закон Сарбейнса-Оксли, предусматривающий уголовную ответственность для руководителей компаний, подписавших фальсифицированную отчетность. И для того, чтобы у руководителей

компаний не было оснований ссылаться на то, что какие-либо события в компании произошли не по их вине, а по причине чрезвычайных ситуаций, ссылка на «чрезвычайность» доходов и расходов была из отчетности удалена. Это было сделано и в МСФО под влиянием конвергенции с американскими стандартами учета, а затем достаточно быстро — в Российской Федерации.

Начиная с отчетности за 2013 г. из форм бухгалтерской отчетности была удалена подпись главного бухгалтера и единственной подписью стала подпись руководителя предприятия. Это изменение стало вторым шагом в повышении единоличной ответственности руководителя компании за все, что происходит в компании и, как следствие, за все, что отражено в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом, несмотря на то что в форме отчета о прибылях и убытках упоминание об операционных, внереализационных и чрезвычайных доходах и расходах отсутствует с отчетности за 2003 г., соответствующие изменения в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» были



Таблица 2

Состав показателей отчетности о финансовых результатах, действовавшей в Российской Федерации с 2000 по 2002 г.

I.	Доходы и расходы по обычным видам деятельности	Код строки
	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей),	
	в том числе от продажи:	
	Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	
	в том числе проданных:	
	Валовая прибыль	
	Коммерческие расходы	
	Управленческие расходы	
	Прибыль (убыток) от продаж	
II.	Операционные доходы и расходы	
	Проценты к получению	
	Проценты к уплате	
	Доходы от участия в других организациях	
	Прочие операционные доходы	
	Прочие операционные расходы	
III.	Внереализационные доходы и расходы	
	Внереализационные доходы	
	Внереализационные расходы	
	Прибыль (убыток) до налогообложения	
	Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи	
	Прибыль (убыток) от обычной деятельности	
IV.	Чрезвычайные доходы и расходы	
	Чрезвычайные доходы	
	Чрезвычайные расходы	
	Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)	

внесены только в 2006 г. приказом Минфина России от 18.09.2006 № 116н.

Приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. приказов от 31.12.2004 № 135н, от 18.09.2006 № 115н, от 08.11.2010 № 142н) была утверждена форма отчета о финансовых результатах (на тот момент все еще отчета о прибылях и убытках), состав показателей которой представлен в табл. 3. В тот период были отменены обязательные коды строк, расчет промежуточных и итоговых финансовых результатов стал интуитивным (формулы расчета не представлены, вычитаемые показатели отмечены круглыми скобками, а число выделенных разделов сократилось до двух: «доходы

и расходы по обычным видам деятельности» и «прочие доходы и расходы».

Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. Приказов Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н, от 06.04.2015 № 57н, от 06.03.2018 № 41н, от 19.04.2019 № 61н) формы бухгалтерской отчетности, в том числе отчет о финансовых результатах, в очередной раз были изменены и в этом виде они стали применяться, начиная с отчетности за 2011 г.

С отчетности за 2012 г. отчет о прибылях и убытках стал официально именоваться отчетом о финансовых результатах в соответствии с Информацией Минфина России № ПЗ–10/2012

Таблица 3

Состав показателей и форма представления отчетности о финансовых результатах, действовавшей в Российской Федерации с 2003 по 2010 г.

Показатель	Код строки
Доходы и расходы по обычным видам деятельности	
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	()
Валовая прибыль	
Коммерческие расходы	()
Управленческие расходы	()
Прибыль (убыток) от продаж	
Прочие доходы и расходы	
Проценты к получению	
Проценты к уплате	()
Доходы от участия в других организациях	
Прочие доходы	
Прочие расходы	()
Прибыль (убыток) до налогообложения	
Отложенные налоговые активы	
Отложенные налоговые обязательства	
Текущий налог на прибыль	
Прочее	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	

о приведении в соответствие наименования этой формы отчетности статье 13 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете». Примечательно, что при этом Минфин России не стал настаивать на том, чтобы бухгалтерский баланс с этого момента стал называться отчетом о финансовом положении, несмотря на то что в той же статье 13 упомянутого закона он так и называется.

В последнем варианте отчета о финансовых результатах, представленном в табл. 4, деление на разделы было упразднено, но появилось четкое выделение пяти уровней финансовых результатов:

- валовая прибыль (убыток);
- прибыль (убыток) от продаж;
- прибыль (убыток) до налогообложения;
- чистая прибыль (убыток);
- совокупный финансовый результат периода.

В соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 гг., утвержденной приказом Мин-

фина России от 05.06.2019 (далее — Программа) с 1 января 2022 г. предполагалось вступление в силу новых стандартов бухгалтерского учета ФСБУ «Доходы» и ФСБУ «Расходы». В качестве разработчиков проектов этих стандартов в Программе указано Некоммерческое партнерство «ИПБ России».

Согласно Сводной информации о ходе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, размещенной на официальном сайте Минфина России¹ 05.07.2021, публичное обсуждение проекта стандарта «Доходы» проходило в период с 28.06.2019 по 15.12.2020. Что же касается ФСБУ «Расходы», то информация о его разработке на сайте Минфина России отсутствует, а принципиально важная информация об отражении расходов фактически распределена между уже вступившим в силу с 1 января 2021 г. ФСБУ 5/2019 «Запасы» (учет незавершенного производства и готовой продукции, классификация затрат по элементам

¹ https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/development/project_dev/.



Таблица 4

**Состав показателей отчетности о финансовых результатах,
действовавшей в Российской Федерации с 2011 по 2021 г.**

Пояснения	Наименование показателя
Выручка	
Себестоимость продаж	()
Валовая прибыль (убыток)	
Коммерческие расходы	()
Управленческие расходы	()
Прибыль (убыток) от продаж	
Доходы от участия в других организациях	
Проценты к получению	
Проценты к уплате	()
Прочие доходы	
Прочие расходы	()
Прибыль (убыток) до налогообложения	
Налог на прибыль, в т.ч.	
текущий налог на прибыль	()
отложенный налог на прибыль	
Прочее	
Чистая прибыль (убыток)	
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	
Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода	
Совокупный финансовый результат периода	

для представления в отчетности и др.), и проектом ФСБУ «Бухгалтерская отчетность организации», размещенном на официальном сайте Минфина России 14.06.2019² (разработчиком проекта является государственный регулятор бухгалтерского учета — Минфин России).

В п. 87 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Приложение № 1 к приказу Минфина России от 28.12.2015 № 217н) однозначно указывается, что «организация не может представлять какие-либо статьи доходов и расходов как чрезвычайные ни в отчете или отчетах, представляющих информацию о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, ни в примечаниях».

В проекте ФСБУ «Бухгалтерская отчетность организации» изложены следующие требования к содержанию и оформлению Отчета о финансовых результатах:

- чистая прибыль (убыток) организации обособляется от результатов изменения стоимости (переоценки) активов и обязательств за отчетный период, не включаемых в прибыль (убыток) отчетного периода (далее — нереализованные переоценки). Накопленный результат нереализованных переоценок формирует добавочный капитал организации;
- чистая прибыль (убыток) формируется как разница между суммой всех доходов и суммой всех расходов организации за отчетный период;
- прибыль (убыток) от прекращенной деятельности организации за вычетом налога на прибыль, относящегося к прекращенной деятельности, обособляется от прибыли

² <https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/development/project/>.

(убытка) от продолжающейся деятельности организации.

Отчет о финансовых результатах будет включать числовые показатели, представленные в табл. 5.

Новацией является выбор представления расходов по обычной деятельности исходя из их классификации по их функции либо по характеру используемых ресурсов, каждому из которых будет соответствовать свой набор показателей.

В тексте проекта (в перечне основных статей, в перечне дополнительных (расшифровочных) показателей) отсутствует какое-либо упоминание о чрезвычайных событиях, влекущих за собой доходы, но, преимущественно, все-таки расходы, даже если эти расходы существенны для конечного финансового результата деятельности отчитывающейся организации. При этом в нормативных документах по бухгалтерскому учету Минфин России как регулятор бухгалтерского учета не отказывается полностью от таких понятий как чрезвычайные расходы и доходы.

Так, чрезвычайные ситуации упоминаются:

- в новом ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (утв. приказом Минфина России от 17.09.2020

№ 204н), где прямо указано, что списание объектов основных средств может быть обусловлено физическим выбытием этого объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями (пп. в) п. 40);

- в п. 16 нового ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н), который требует, чтобы в капитальные вложения не включались в том числе затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями (пп. д) п. 16);

- в п. 19 нового ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», согласно которому списание капитальных вложений может быть обусловлено физическим выбытием имущества в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями (пп. б) п. 19);

- в п. 18 ФСБУ 5/2019 «Запасы», в соответствии с которым «затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями» не включаются в себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов (пп. а) п. 18).

Таблица 5

**Показатели Отчета о финансовых результатах согласно проекту ФСБУ
«Бухгалтерская отчетность организаций»**

Показатели	
Выручка	
Статьи расходов, формирующих прибыль (убыток) от обычной деятельности (исходя из их функциональной или ресурсной классификации)	()
Прибыль (убыток) от обычной деятельности	
Доходы от участия в других организациях	
Процентные доходы	
Курсовые разницы	
Долговые расходы	()
Результат от выбытия внеоборотных активов	
Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения	
Налог на прибыль организаций	
Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом налога на прибыль)	
Чистая прибыль (убыток)	
Нереализованные переоценки, которые впоследствии не будут включаться в прибыль (убыток) (по видам)	
Нереализованные переоценки, которые впоследствии будут включаться в прибыль (убыток) (по видам)	
Совокупный финансовый результат	



И все это в новых стандартах, а нормативные требования к учету и раскрытию в отчетности чрезвычайных ситуаций в Положениях по бухгалтерскому учету, которые в настоящее время также находятся в статусе Федеральных стандартов бухгалтерского учета, представлены в табл. 6.

К сожалению, теория не всегда расходится с практикой, и чрезвычайные ситуации имеют место в деятельности российских организаций.

В положительном аудиторском заключении, выданном на бухгалтерскую (финансовую) отчетность ПАО «Горно-металлургическая компания «Норильский никель» за 2020 г., аудитор — АО «КПМГ» — сформулировал в соответствии с МСА 701 [1] единственный ключевой вопрос аудита «Влияние инцидента на АО

«НТЭК» на отдельную бухгалтерскую отчетность ПАО «ГМК «Норильский никель»: «в мае 2020 года на промышленной территории ТЭЦ-3, принадлежащей дочернему предприятию Компании АО «НТЭК», произошел инцидент, в результате которого были загрязнены водные ресурсы в прилегающих водоемах и почва в районах разлива топлива, а также нанесен ущерб биологическим ресурсам. Требование по иску Росприроднадзора к АО «НТЭК» (АО «Норильско-Таймырская энергетическая компания») о возмещении причиненного вреда было частично удовлетворено судом 5 февраля 2021 г. в сумме 146 711 млн руб.

Компания признала обесценение финансовых вложений в это дочернее предприятие в размере 45 млрд рублей на 31 декабря 2020 г.

Таблица 6

Требования положений по бухгалтерскому учету к отражению чрезвычайных ситуаций

№ п/п	Требование	Положение по бухгалтерскому учету
1	Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.п.), в частности, в виде материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, отражаются в составе статьи «Прочие доходы»	ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, п. 9
2	Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.п.). признаются прочими расходами и отражаются в составе статьи «Прочие расходы»	ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, п. 13
3	ПБУ 16/02 не применяется организацией при прекращении деятельности вследствие обстоятельств, носящих чрезвычайный характер (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.п.)	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», утв. приказом Минфина России от 02.07.2002 г. № 66н, п. 3
4	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные о составе прочих доходов и расходов и о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, п. 27
5	События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность, такие как пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации, отражаются в Пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н, п. 2 Приложения
6	Проведение инвентаризации обязательно в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, п. 27

С учетом величины ущерба и влияния на бухгалтерскую отчетность Компании аудитор квалифицировал анализ и раскрытие данного обстоятельства ключевым вопросом аудита.

Аудиторские процедуры в отношении этого ключевого вопроса аудита, выполненные аудитором — АО «КПМГ», включали:

- анализ подхода к определению расчетной стоимости финансового вложения на предмет ее соответствия принятой методологии;
- ознакомление с корреспонденцией между Компанией (ПАО «ГМК «Норильский никель»), ее дочерним предприятием и Росприроднадзором, а также решением суда и документами, представленными сторонами в ходе судебного разбирательства;
- привлечение юридических специалистов КПМГ для оценки наличия обязанности у Компании в отношении предъявленного требования Росприроднадзора к дочернему предприятию Компании и решения суда;
- обращение к руководству Компании с запросом о дальнейших шагах в отношении вынесенного судебного решения;
- оценку надлежащего характера и полноты раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской отчетности.

Что же произошло в деятельности отчитывающейся организации? Произошла техногенная чрезвычайная ситуация.

Согласно ГОСТ Р22.0.05–94 «Безопасность в чрезвычайных ситуациях. Техногенные чрезвычайные ситуации. Термины и определения» [2] техногенная чрезвычайная ситуация — это состояние, при котором в результате возникновения источника техногенной чрезвычайной ситуации на объекте, определенной территории или акватории нарушаются нормальные условия жизни и деятельности людей, возникает угроза их жизни и здоровью, наносится ущерб имуществу населения, народному хозяйству и окружающей природной среде. Техногенные чрезвычайные ситуации различают по месту их возникновения и по характеру основных поражающих факторов источника чрезвычайной ситуации.

В деятельности современных российских предприятий происходит немало чрезвычайных ситуаций, но далеко не все из них аудиторы квалифицируют в качестве ключевых

вопросов аудита, почему же это произошло с «Норильским никелем»?

Ответ простой — ситуация вызвала широкий общественный резонанс, вызвавший отклик даже у руководства страны. Президент Российской Федерации в ответ на произошедшее событие сказал то, что подумал каждый не только экономически грамотный, а просто разумный взрослый человек — если вовремя отремонтировать или заменить, то аварий с тяжелыми последствиями не будет.

А причиной чрезвычайной ситуации явилось то, что АО «НТЭК» не проводило ремонтных работ в нужном объеме и с должным качеством, в результате чего резервуар, наполненный топливом, дал течь и произошел обширный разлив нефти.

Президент Российской Федерации В.В. Путин провел встречу с экологами и зоозащитниками, а также напрямую спросил В.О. Потанина, председателя Правления ПАО «ГМК «Норильский никель» о том, сколько будут стоить Компании все мероприятия, связанные с работами по ликвидации последствий того, что из разгерметизированного резервного бака вытекло 21 163 м³ дизельного топлива. В ответ на то, что это «будут миллиарды и миллиарды», В.В. Путин отметил: если разгерметизированная емкость своевременно была бы заменена, то и ущерба не было бы экологического, и миллиардных расходов на устранение ее последствий у компании не было бы³.

На предприятие, виновное в экологической катастрофе, Росприроднадзором был наложен беспрецедентно высокий штраф, сумма и последствия которого были положены в основу ключевого вопроса аудита.

Можно ли согласиться с таким подходом? Полагаем, что нет.

Согласно п. 9 МСА 701 [1] аудитор определяет ключевые вопросы аудита:

- из областей, создающих значительные риски отчитывающейся организации;
- областей, определенных как имеющие высокую степень неопределенности оценок;
- значительных событий, имевших место в течение периода.

³ Встреча с экологами и зоозащитниками // www.kremlin.ru: официальный сайт Президента РФ. — М., 2020. — 5 июня 2020 г.



Но риски — это сочетание вероятности и последствий наступления неблагоприятных событий. Вероятность наступления — это то, что будет в будущем, то, что еще не произошло, но может произойти и существенно повлияет на финансовое положение и финансовые результаты отчитывающейся компании. А штраф за ущерб, нанесенный природе, — это уже реализовавшийся риск, констатация свершившегося факта, это следствие, а не причина.

Риск, и риск возрастающий, состоит в том, что на балансе предприятия стоит еще немало таких объектов, которые требуют ремонта, а его не проводят, так как это требует серьезных затрат. Но эти затраты уменьшают прибыль, поэтому их не осуществляют или, если и осуществляют, не в том объеме, который нужен, и не с тем качеством.

Как правило, чрезвычайные ситуации происходят тогда, когда собственники хотят «выжить» из основных производственных средств все, что можно, и все, что нельзя, наращивать объемы производства, не вкладываясь в обновление основных производственных средств и не задумываясь о последствиях.

Учитывая требование МСА 701 [1] о том, что ключевые вопросы аудита — это прежде всего риски, которым подвержена отчитывающаяся компания, в случае с последствиями норильской катастрофы и ее влиянием на отдельную финансовую отчетность ПАО «ГМК «Норильский никель», ключевой вопрос должен был не столько констатировать факт уплаты штрафа Росприроднадзору, сколько приводить экономически обоснованные аргументы в отношении существенной неопределенности — существует ли риск рецидива, не повторится ли подобная авария, учитывая состояние основных производственных средств предприятий — дочерних обществ ПАО «ГМК «Норильский никель».

По мнению специалистов, эффективное освоение средств «Норильского никеля» заключается в том, что они не особо тратятся на безопасность⁴, а по данным ИА REGNUM резервуары (те, разгерметизация которых привела к экологический катастрофе) как объекты основных средств имели фактический срок эксплуатации на Норильской нефтебазе

в условиях Крайнего Севера 60 и более лет. И это при том, что даже современные резервуары, изготавливаемые из гораздо более качественных материалов, имеют срок эксплуатации максимум 10–15 лет. «Средний износ основных фондов по горным объектам ПАО ГМК «Норильский никель» около 72%, а 75% электроэнергетического оборудования имеет наработку выше предельной», «однако за последние 10 лет невыполнение программы по капитальному строительству и ремонтам в компании составляет более 70%»⁵.

И инцидент с разгерметизацией резервуара вследствие отсутствия капитальных вложений в их своевременную замену, не последний. Так, уже в феврале 2021 г. произошла авария на Норильской обогатительной фабрике, которая принадлежит ООО «Медвежий ручей» — дочернему обществу ПАО «ГМК «Норильский никель». В результате обрушения погибли трое рабочих, еще пятеро пострадали. По факту произошедшего завели уголовное дело о нарушении правил безопасности при ведении горных работ, повлекшем по неосторожности смерть двух и более лиц (ч. 3 ст. 216 УК). Причиной обрушения было названо «грубое нарушение техники безопасности».

В рамках расследования аварии на фабрике задержали четырех сотрудников из числа руководства предприятия. По данным следствия, в июле 2018 г. в здании склада дробления руды фабрики были обнаружены дефекты, которые могли привести к обрушению. Было решено провести строительно-ремонтные работы, но из-за бездействия подозреваемых их не начали вовремя⁶.

Получается, что риски ПАО «ГМК «Норильский никель», связанные с эксплуатацией сильно изношенных основных средств, реализуются в том, что общество будет нести расходы по судебным искам, связанным с ликвидацией последствий чрезвычайных ситуаций, несмотря на попытки оспаривать их суммы. Так, в июле 2021 года ПАО «ГМК «Норильский никель» получил иск от Росрыболовства на сумму 58,7 млрд рублей, а пресс-центр компании официально сообщил: «исходя из пер-

⁵ <https://regnum.ru/news/accidents/2972126.html>.

⁶ В Норильске после обрушения на фабрике задержали четырех человек. — <https://www.rbc.ru/business/22/02/2021/6033cef9a79477ed82c4311>.

⁴ Петров С. У вас менеджмент протек. — <https://www.rosbalt.ru/business/2020/06/05/1847530.html>

воначального анализа иска Группа считает, что сумма ущерба в денежном выражении, нанесенного водным биоресурсам в результате аварийного разлива дизельного топлива в 2020 г., указанная в иске Росрыболовства, является завышенной. Она во много раз превышает результаты исследований, подготовленных специализированными научными учреждениями и экспертами, которые оценивали воздействие аварии на водные биоресурсы. После завершения изучения искового заявления менеджмент намерен отстаивать позицию компании в суде и предоставить свой расчет ущерба⁷.

Обращаем внимание читателя, что аудитор указывает в ключевом вопросе аудита не столько на чрезвычайную ситуацию, вызванную износом основных производственных средств, сколько на влияние чрезвычайной ситуации на финансовые вложения ПАО «ГМК «Норильский никель» в уставный капитал его дочернего общества.

Констатация этого факта позволяет автору провести аналогию с другим публичным акционерным обществом — ПАО «Распадская», на котором также произошла крупная техногенная катастрофа, с той разницей, что при этом произошло не загрязнение окружающей природной среды, а гибель десятков людей.

На бухгалтерскую (финансовую) отчетность ПАО «Распадская» за 2020 г. аудитор — ООО «ФБК» — выдал положительное аудиторское заключение, указав на два ключевых вопроса проведенного аудита:

1) оценка финансовых вложений, которой аудитор уделил особое внимание, так как инвестиции в долгосрочные финансовые вложения составляют порядка 71% от общей величины активов ПАО «Распадская» по состоянию на 31 декабря 2020 г. и представляют собой вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость;

2) оценка обязательства по рекультивации земель, которая являлась наиболее значимой для аудита, поскольку деятельность ПАО «Распадская» непосредственно связана с добычей полезных ископаемых и в соответствии с ус-

ловиями лицензионных соглашений на разработку месторождений ПАО «Распадская» берет на себя обязательство по восстановлению нарушенных в процессе своей деятельности земель.

Разумеется, не стоило и ожидать, что в аудиторском заключении о финансовой отчетности за 2020 г. аудитор укажет в качестве ключевого вопроса аудита чрезвычайную ситуацию десятилетней давности, но, судя по отчетам руководства и Пояснениям к бухгалтерской (финансовой) отчетности, последствия той аварии по-прежнему и существенны, и ощутимы.

В мае 2010 г. на крупнейшей в России угольной шахте — «Распадская» произошли взрывы, при которых в шахте пострадали 229 горняков и горноспасателей, 12 горняков пропали без вести, в том числе 91 человек погиб [3]. Взрывами было разрушено несколько наземных строений шахты, в том числе здание копра⁸ шахтного ствола и вентиляционной системы. По заключениям специалистов, авария на Распадской не имела precedентов в мировой практике, так как взрывами были разрушены почти все выработки, а это свыше 300 километров.

Более половины погибших на шахте «Распадская» задохнулись от метана. Некоторые из погибших не имели так называемых «самоспасателей» — специальных приборов с запасом кислорода, которые должны выдаватьсь шахтерам перед входом в забой на случай аварийной ситуации, при том, что начальник смены должен был контролировать их наличие у каждого шахтера при спуске в шахту. Известно, что большинство тех, кто успел воспользоваться «самоспасателем», вышли в день аварии из шахты на поверхность.

В ходе расследования в июле 2010 г. Ростехнадзор счел потенциально причастными к аварии на кузбасской шахте 15 человек, в том числе технического директора ЗАО «Распадская угольная компания», директора и главного инженера ОАО «Распадская», командира Новокузнецкого отдельного военизированного горноспасательного отряда, начальника службы вентиляции, дегазации и профилак-

⁷ <https://www.nornickel.ru/news-and-media/press-releases-and-news/nornikel-obyavlyaet-promezhutochnye-konsolidirovannye-finansovye-rezul'taty-po-msfo-za-1-polugodie-2021-goda/>.

⁸ Шахтный эксплуатационный копер — конструкция, установленная на поверхности над шахтой, предназначенная для размещения подъемной установки.



тики, начальника участка вентиляции и техники безопасности, начальника смены и др.

Всем обвиняемым по делу на «Распадской» инкриминировалось совершение преступления, предусмотренного частью 3 статьи 217 УК РФ, а именно нарушение правил безопасности на взрывоопасных объектах, повлекшее по неосторожности смерть двух или более лиц.

Как выяснило следствие, произошедшее стало результатом желания руководства предприятия увеличить объемы добычи угля, а значит, и финансовой прибыли. Основным проектом, разработанным отраслевым научно-исследовательским институтом, был предусмотрен безопасный объем добычи угля в размере, не превышающем 8000 тонн в сутки на участок. Несмотря на это группа лиц, обвиняемых по делу, разработала и утвердила в нарушение установленных правил безопасности собственную техническую документацию, согласно которой добыча угля достигала 21,5 тысяч тонн. В обязанности других лиц, обвиняемых по делу о взрывах, входил контроль за организацией выполнения пылевзрывозащитных мероприятий на шахте, который фактически не осуществлялся, а обвиняемый начальник смены в день взрыва утвердил наряды на выполнение работ в шахте, достоверно зная о взрывоопасной обстановке на ней из-за взрывоопасной концентрации метана и пыли. В результате системных нарушений правил безопасности и произошел первый взрыв, повлекший гибель 65 человек. Далее, по данным следствия, по утвержденному плану ликвидации аварии руководить ею должен был главный инженер, который фактически самоустранился от выполнения возложенных на него обязанностей, технический директор, который в такой ситуации должен был принять руководство на себя, также не предпринял необходимых мер, а начальник смены направил не менее 140 работников следующей смены для герметизации надшахтных зданий в условиях реальной угрозы повторного взрыва, который и произошел. Командир горноспасательного отряда, зная о неизбежности повторного взрыва, отправил подчиненных, не имеющих статуса спасателя, для спасения находящихся в шахте людей, несмотря на то что к этому моменту спасти их уже не представлялось возможным, и это было ему достоверно известно.

Второй взрыв произошел в момент спуска людей по горным выработкам шахты, в его эпицентре погибли еще 19 человек⁹.

По сообщениям ТАСС, по факту нарушений правил безопасности при ведении горных работ Следственный комитет России возбудил уголовное дело, расследование по которому шло с 2010 г. и завершилось только в феврале 2016 г. Рассматривалось дело в суде Междуреченска. А далее с 2016 по 2019 г. суд одно за другим удовлетворил ходатайства обвиняемых о прекращении уголовного дела по истечению сроков давности, в 2018 г. в Уголовный кодекс были внесены изменения, а в апреле 2020 г. стало известно, что Междуреченский городской суд окончательно прекратил судебное дело по факту аварии на шахте «Распадская» в Кемеровской области, где в мае 2010 г. после взрывов метана погиб 91 человек¹⁰.

По информации РИА Новости в июне 2016 г. всем семьям шахтеров и горноспасателей, погибших на «Распадской», были выплачены компенсации от собственников шахты по одному миллиону рублей¹¹.

На официальном сайте ПАО «Распадская» (до середины 2016 г. — ОАО «Распадская») размещены годовые отчеты и аудиторские заключения начиная с 2006 г.

В Пояснениях к отчетности за 2013 год (и все последующие отчетные периоды) существует раздел «Информация о восстановлении ОАО «Распадская» после аварии 2010 года» с указанием, что в разделе 2.2 формы 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» приведена информация об объектах незавершенного строительства, затраты на которое приостановлены. В их составе отражены объекты стоимостью 1 610 715 тыс. руб., строительство которых было приостановлено еще до ликвидации последствий аварии 2010 г. и указывается, что у Общества относительно данного объекта существуют планы по его полному восстановлению (п. 6.6 Пояснительной записки за 2013 г.; п. 6.4 Пояснений к отчетности за 2014 г.; п. 6.4 Пояснений за 2015 г.).

⁹ Авария на угольной шахте «Распадская» в 2010 году. РИА Новости. — <https://ria.ru/20150509/1062887792.html>.

¹⁰ Дело о гибели горняков на шахте «Распадская» прекратили из-за истечения сроков давности. ТАСС. 8 апреля 2020 г. — <https://tass.ru/sibir-news/8190109>.

¹¹ РИА Новости <https://ria.ru/20100615/246510216.html>.

Начиная с отчетности за 2017 год, когда в аудиторских заключениях в соответствии с вступившим в силу для применения в Российской Федерации МСА 701 [1] впервые стали указываться ключевые вопросы аудита, аудитор — ООО «ФБК» указал единственный ключевой вопрос аудита «Оценка финансовых вложений», который затем повторялся тем же аудитором и в аудиторских заключениях за 2018–2020 гг. И все это при том, что:

- по данным отчетности авария оказывала непосредственное влияние на финансовые результаты «Распадской». Так, согласно отчетности, в 2010 г. ОАО «Распадская» имело прибыль от основной деятельности в размере 499 592 тыс. руб., результат от других видов деятельности составил (-) 3 392 607 тыс. руб. Отрицательный результат деятельности шахты был связан с производственной аварией, произошедшей 8–9 мая 2010 г., в результате которой была приостановлена добыча угля. «На ликвидацию последствий аварии, восстановление производственного процесса, выполнения социальных и налоговых обязательств были направлены значительные финансовые ресурсы»¹²;

- в Годовых отчетах руководства ПАО «Распадская» за 2010 г. и последующие периоды в разделе «Риски, связанные с деятельностью эмитента» указывается, что деятельность Общества сопряжена с наличием следующих факторов риска, присущих Обществу: потенциальная невозможность реализовать свой план и стратегию развития; необходимость значительных капитальных затрат для развития производства Общества; износ части

¹² Бухгалтерская (финансовая) отчетность ОАО «Распадская» за 2010 г.

основного оборудования и механизмов, используемых Обществом в производстве; значительная зависимость Общества от своего основного акционера — компании Corber Enterprises Limited, который контролирует принятие всех основных решений Общества, и интересы которого могут не совпадать с интересами других акционеров Общества и самого Общества и др.

Заключение

Что же объединяет две чрезвычайные ситуации, произошедшие на крупнейших промышленных предприятиях добывающей промышленности с разницей в 10 лет?

Первым объединяющим фактором является то, что причина этих чрезвычайных ситуаций состоит в желании собственников и руководства этих компаний наращивать добычу, увеличивая доходы, и нежелании нести капитальные и текущие вложения в основные производственные средства, создающие расходы. Именно это создает риск того, что техногенные чрезвычайные ситуации могут происходить и впредь — на финансовые результаты компаний будут влиять штрафы за причинение вреда окружающей природной среде, будут выплачиваться компенсации семьям пострадавших, будут расходы по ликвидации последствий (факт осуществления которых, по мнению автора, должны проверить аудиторы).

Вторым объединяющим фактором является то, что в обоих случаях ключевые вопросы, сформулированные аудиторами — это обесценение финансовых вложений в дочерние общества, в которых риски техногенных катастроф реализовались.

Литература

1. Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (Приложение № 31 к приказу Минфина России от 09.01.2019 № 2н (в ред. от 30.12.2020 № 335н);
2. ГОСТ Р 22.0.05–94. «Безопасность в чрезвычайных ситуациях. Техногенные чрезвычайные ситуации. Термины и определения. Safety in emergencies. Technogenic emergencies. Terms and definitions». — URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200133493>;
3. Воробьев Ю.Л., Акимов В.А., Соколов Ю.И. Аварии на угольных шахтах // Системные аварии и катастрофы в техносфере России. — М.: Всероссийский научно-исследовательский институт по проблемам гражданской обороны и чрезвычайных ситуаций МЧС России, 2012. — С. 283–286.

