

Особенности аудита отчетности публичных акционерных обществ*

Audit Peculiarities of Financial Statements of Public Joint-stock Companies

УДК 657.6

DOI: 10

Н.Д. Бровкина, канд. экон. наук, доцент, научный сотрудник Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

e-mail: NDBrovkina@fa.ru

N.D. Brovkina, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Researcher, Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: NDBrovkina@fa.ru

Аннотация. В статье рассматриваются особенности регулирования аудита финансовой отчетности публичных акционерных обществ, в том числе: проверка аудитором соблюдения требований акционерного законодательства к организации внутреннего контроля и аудита в обществах такого типа; требования к содержанию аудиторского заключения, подготовленного по итогам проведения аудита финансовой отчетности таких обществ, а также практические аспекты выполнения указанных требований.

Ключевые слова: аудит, международные стандарты аудита, отчетность публичных акционерных обществ, система внутреннего контроля, внутренний аудит.

Abstract. The article focused on the audit features of financial statements of public joint-stock companies, including: auditing the compliance with the requirements of joint-stock legislation for the organization of internal control and audit in PJSC; requirements for the content of the audit report prepared on the results of the audit of the financial statements of such companies, as well as the practical aspects of meeting these requirements.

Keywords: audit, international auditing standards, reporting of public joint-stock companies, internal control system, internal audit.

Введение

В 2022 году вступили в действия новые правила подготовки аудиторского заключения при проведении аудита отчетности общественно значимых организаций, учитывающие изменения, внесенные ранее в Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», которыми был определен перечень таких организаций, а также ряд новых требований к подписанию аудиторского заключения. В перечень организаций, относимых к общественно значимым, включены публичные акционерные общества, организации, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам, организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг, а также иные организации, отнесенные к общественно зна-

чимым по другим признакам, например, отраслевая принадлежность. Следует отметить, что организация может попадать в перечень общественно значимых сразу по нескольким признакам, например, являясь публичным акционерным обществом и организацией, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%.

Новые положения закона устанавливают также требования к раскрытию в аудиторских заключениях по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимой организации обстоятельств, которые оказали или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности, в отношении которой проведен аудит, событий и (или) условий, которые могут по-

* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве РФ.



ставить под сомнение способность общественно значимой организации непрерывно продолжать свою деятельность (данное требование указано в части 3.1 статьи 6 Закона «Об аудиторской деятельности»). Соответствующие изменения были внесены в МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», новая редакция которого вступила в силу с 1 января 2022 года.

Рассмотрим более подробно особенности проведения аудита финансовой отчетности публичных акционерных обществ.

Публичные акционерные общества: правовой статус

С 2014 года в Гражданском кодексе Российской Федерации появились новые организационно-правовые формы: публичные и непубличные общества вместо ранее используемых наименований «открытые и закрытые» общества (изменения были внесены Федеральным законом от 05.05.2014 № 99-ФЗ). Изменение организационно-правовой формы потребовало внесения изменений в наименования обществ и замены в названии «открытое акционерное общество» на новое. В соответствии с законодательством, акционерные общества, созданные до 1 сентября 2014 года и отвечающие признакам публичного акционерного общества, признаются таковыми независимо от смены названия. Данная ситуация привела к тому, что акционерные общества, созданные ранее в форме открытого акционерного общества (ОАО) фактически являются публичными акционерными обществами (ПАО), без указания на этот факт в своем названии.

При отсутствии признаков публичности акционерное общество, в Уставе которого указано на возможность обращения его ценных бумаг на открытом рынке, в соответствии с требованиями Федерального закона от 29.06.2015 № 210-ФЗ до 1 января 2021 года должно было либо зарегистрировать проспект акций, либо изменить Устав, убрав из наименования указания на публичный статус общества. В случае выбора процесса регистрации проспекта эмиссии общество должно действовать в соответствии с нормативными документами, изданными Банком России, например, положением Банка России от 27.03.2020 № 714-П «О рас-

крытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» (Зарегистрировано в Минюсте России 24.04.2020 № 58203).

Признаки публичности акционерного общества приведены в статье 66 Гражданского кодекса РФ. В соответствии с данной статьей *публичным* является акционерное общество, акции которого и ценные бумаги которого, конвертируемые в его акции, публично размещаются (путем открытой подписки) или публично обращаются на условиях, установленных законами о ценных бумагах. Правила о публичных обществах применяются также к акционерным обществам, устав и фирменное наименование которых содержат указание на то, что общество является публичным. При этом общество с ограниченной ответственностью и акционерное общество, которое не отвечает признакам публичности, признаются *непубличными*.

Аудируемые лица с организационно-правовой формой публичного акционерного общества однозначно являются таковыми в силу прямого указания закона. Основной проблемой является определение статуса аудируемого лица с организационно-правовой формой открытого акционерного общества, так как оно может как иметь, так и не иметь признаки публичности. Данный аспект следует учитывать при заключении договоров на аудит, так как проводить аудит отчетности общественно значимых организаций вправе только аудиторские организации, сведения о которых внесены в реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (данное положение статьи 5.1 Закона «Об аудиторской деятельности» вступает в силу с отчетности за 2024 год).

При идентификации клиента с организационно-правовой формой открытого акционерного общества следует учитывать, что в системе классификатора организационно-правовых форм (ОКОПФ) код 1 22 47. Публичные акционерные общества был присвоен всем открытым акционерным обществам вне зависимости от наличия у них признаков публичности, в связи с чем наличие данного кода не содержит исчерпывающей информации об относимости данного клиента к публичным акционерным обществам.

Требования к организации внутреннего контроля и аудита

В соответствии с требованиями МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения» аудитор обязан ознакомиться с системой внутреннего контроля аудируемого лица. Оценка систем внутреннего контроля в ходе аудита рассматривается в многочисленных публикациях [1], но при аудите отчетности ПАО требуется учесть положения акционерного законодательства в данной области.

Требования к организации внутреннего контроля в публичном акционерном обществе установлены статьей 87.1 «Управление рисками, внутренний контроль и внутренний аудит в публичном обществе» (введена Федеральным законом от 19.07.2018 №209-ФЗ) Федерального закона от 26.12.1995 №208-ФЗ Закона «Об акционерных обществах», требующей организации управления рисками и внутреннего контроля. В связи с этим изучение аудитором данного вопроса рассматривается также и как выполнение аудиторских процедур в соответствии с требованиями МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности». При этом данный аспект, скорее всего, не будет оказывать непосредственного влияния на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, но при этом может оказать влияние на общую оценку надежности контрольной среды аудируемого лица и риска средств контроля. То же можно отнести и к проверке наличия внутреннего аудита, организация которого рассматривается во многих публикациях [2, 3, 4], и обязательность осуществления которого в ПАО предусмотрена частью 2 той же статьи 87.1.

В случае выявления несоблюдения законодательства аудитор должен рассмотреть необходимость сообщения об этом факте руководству и/или лицам, отвечающим за корпоративное управление. Данное требование содержится в МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» и в МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля». Так, МСА 265 содержит требование об определении значительных недостатков системы внутреннего контроля, а также

недостатков, не являющихся таковыми. Определение того, о каких именно недостатках в системе внутреннего контроля необходимо сообщать, составляет предмет суждения аудитора с учетом сложившихся обстоятельств, а также вероятности и возможного размера искажений, которые могут возникать в финансовой отчетности в результате этих недостатков.

При заполнении рабочих документов могут быть использованы ссылки на изученные аудитором документы в виде скриншотов, соответствующих указанным в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 23.04.2019 № 10 «О применении части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации» (п. 55) требованиям: указание адреса интернет-страницы, с которой сделана распечатка, а также точного времени ее получения. Дата скриншота также может служить подтверждением факта сбора аудиторских доказательств до даты выдачи аудиторского заключения, как того требуют международные стандарты аудита. Если использование скриншота не соответствует требованиям, можно использовать стандартные варианты электронных копий изученных документов в формате pdf.

Проверка соблюдения указанных выше положений закона может найти отражение, например, в рабочем документе аудитора (например, РД_250).

В случае выявления несоблюдения законодательства в соответствии с требованиями МСА 250 и МСА 265 аудитор должен установить необходимость информирования о них руководства и /или лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также необходимость письменного формата информирования.

Ключевые вопросы аудита

С 2022 года, в соответствии с новой редакцией МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», его положения применяются ко всем аудитам отчетности общественно значимых организаций, за исключением организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг. В целом для ПАО характерными областями ключевых вопросов аудита являются те же, что и для других организаций, наиболее часто указываются [5, 6, 7]:



РД_250_ Соблюдение публичными акционерными обществами требованиями в области организации внутреннего контроля и аудита

Требование законодательства	Результаты проведения аудиторских процедур	Ссылки на документы
<p>Цель аудитора: - выполнить конкретные аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность; - надлежащим образом реагировать на выявленное или предполагаемое несоблюдение законов и нормативных актов, выявленное в ходе аудита.</p>		
<p>В ПАО организовано управление рисками и внутренний контроль (ст. 87.1 Закона «Об акционерных обществах»)</p>	<p>Изучена организационная структура Общества. В Совете Директоров создан Комитет по управлению рисками, Комитет по аудиту. Функции внутреннего контроля осуществляет также ревизионная комиссия ПАО и Департамент внутреннего контроля. Разработаны внутренние документы, регламентирующие управление рисками и внутренний контроль</p>	<p>Скриншот организационной структуры ПАО (прикреплен) Положение о Комитете по управлению рисками (прикреплен) Положение о внутреннем контроле в ПАО (прикреплен)</p>
<p>Внутренние документы общества, определяющие политику общества в области организации управления рисками и внутреннего контроля, утверждены Советом директоров (наблюдательным советом)</p>	<p>Положение о Комитете по управлению рисками утверждено на заседании Совета Директоров от 22 сентября 2021 года (протокол № 16) Положение о внутреннем контроле утверждено генеральным директором ПАО (приказ № 132 от 12 февраля 2021 года), иных документов в области внутреннего контроля, утвержденных Советом директоров, не представлено.</p>	<p>Скриншот титульной страницы Положения о внутреннем контроле (прикреплен)</p>
<p>В ПАО организован внутренний аудит</p>	<p>В организационной структуре ПАО создан Департамент внутреннего аудита</p>	<p>Скриншот организационной структуры ПАО (прикреплен)</p>
<p>Должностное лицо, ответственное за организацию и осуществление внутреннего аудита, назначается на должность и освобождается от должности на основании решения совета директоров (наблюдательного совета) публичного общества</p>	<p>Соблюдено. Руководитель Департамент внутреннего аудита назначен решением Совета директоров от 04 марта 2021 года (протокол № 5)</p>	<p>Скриншот титульного листа протокола и страницы с решением (прикреплен)</p>
<p>Условия трудового договора с должностным лицом, ответственным за организацию и осуществление внутреннего аудита утверждаются советом директоров (наблюдательным советом) публичного общества</p>	<p>Трудовой договор с Руководителем Департамента внутреннего аудита подписан Генеральным директором, какие либо одобрения его условий Советом директоров не предоставлены</p>	<p>Скриншот титульного листа трудового договора (приложен)</p>

Продолжение табл.

Требование законодательства	Результаты проведения аудиторских процедур	Ссылки на документы
ПРИ ПЕРЕДАЧЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТ НА АУТСОРСИНГ		
Внутренними документами ПАО предусмотрена возможность осуществления внутреннего аудита иным юридическим лицом	(привести название документа и конкретный пункт)	(скриншот титульной страницы документа: наименование, дата утверждения и т.д.) (скриншот страницы с данным пунктом)
Выбор такого лица, условий договора с ним, в том числе размера его вознаграждения, утвержден Советом директоров (наблюдательным советом).	(привести номер и дату протокола заседания совета директоров)	(скриншот титульной страницы протокола и страницы с утверждением: Юридического лица Условий договора Размера вознаграждения)
Вывод	Случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, не выявлено	
Есть ли значительные недостатки в организации внутреннего контроля, о которых следует сообщить руководству ПАО и ЛОКУ	Нет	
Есть ли недостатки в организации системы внутреннего контроля, которые НЕ являются значительными, но о которых следует сообщить руководству ПАО	Положение о внутреннем контроле утверждено генеральным директором ПАО (приказ № 132 от 12 февраля 2021 года), иных документов в области внутреннего контроля, утвержденных Советом директоров, не представлено. В соответствии с требованиями статьи 87.1 Закона 208-ФЗ внутренние документы общества, определяющие политику общества в области организации управления рисками и внутреннего контроля, должны быть утверждены Советом директоров (наблюдательным советом). Трудовой договор с Руководителем Департамента внутреннего аудита подписан Генеральным директором, какие-либо одобрения его условий Советом директоров не представлены. В соответствии с требованиями статьи 87.1 Закона 208-ФЗ внутренние документы общества, условия трудового договора с должностным лицом, ответственным за организацию и осуществление внутреннего аудита утверждаются советом директоров (наблюдательным советом) публичного общества.	



- обесценение основных средств;
- величина резерва на ожидаемые кредитные убытки и др.

Относительно редко в качестве ключевых вопросов аудита классифицируются вопросы, связанные с обращением ценных бумаг ПАО, например:

- классификация, оценка и информация о бессрочных облигациях (Консолидированная отчетность ПАО «Газпром» за 2020 год);
- отражение беспоставочного форварда на акции (Консолидированная отчетность ПАО «Русгидро» за 2021 год).

При этом МСА 701 не содержит специальных требований в отношении требований к описанию ключевых вопросов аудита в отношении отчетности общественно значимых организаций (применяются общие правила). Например, при описании основания признания вопроса ключевым для аудита в аудиторском заключении по результатам аудита отчетности ПАО «Русгидро» указано: «Мы уделили особое внимание отражению беспоставочного форварда на акции в консолидированной финансовой отчетности в связи с тем, что порядок учета форвардного соглашения и процесс оценки справедливой стоимости данного финансового инструмента являются сложными и требуют применения руководством профессионального суждения, и величина обязательства по форвардному соглашению и соответствующих эффектов на консолидированный отчет о прибылях и убытках является существенной».

Еще одним важным аспектом аудита является оценка способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, в том числе изучение факторов, свидетельствующих о возможных угрозах в этой области. Данный вопрос является концептуальным для составления отчетности любой организации, но для публичных акционерных обществ этот раздел аудита особенно важен, так как публичный статус отражает возможность использования для финансирования средств широкого круга лиц, что собственно и обуславливает общественную значимость таких обществ.

Регулирование отражения в аудиторском заключении вопросов, связанных с оценкой аудитором возможности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, находится в сфере МСА 570 «Непрерывность

деятельности», положения которого достаточно подробно освещены в профессиональной литературе [8]. В некоторых случаях вопросы оценки непрерывности деятельности также могут являться ключевыми вопросами аудита.

Аудит прочей информации

Еще одной особенностью аудита ПАО является рассмотрение вопроса о том, является ли Отчет эмитента информацией, подлежащей проверке аудитором в соответствии с требованиями МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации». Поскольку данный вопрос не определен однозначно непосредственно в тексте МСА, складывающаяся практика разнообразна. Во многих случаях отчет эмитента рассматривается как документ, содержащий прочую информацию. Например, в аудиторском заключении по результатам аудита отчетности ПАО «Русгидро» за 2021 год указано следующее: «Прочая информация содержит Годовой отчет ПАО «Русгидро» за 2021 год и Отчет эмитента эмиссионных ценных бумаг за 12 месяцев 2021 года (но не включает консолидированную финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о данной отчетности), которые, как ожидается, будут нам предоставлены после даты настоящего аудиторского заключения».

Перспективы

В 2017 году распоряжением Правительства Российской Федерации утверждена Концепция развития публичной нефинансовой отчетности. Вопросы содержания нефинансовой отчетности обсуждаются в профессиональной литературе уже достаточно длительное время [9, 10], но лишь с принятием концептуального документа стала возможна реализация практических действий в данной сфере. Концепция предусматривает четыре этапа реализации, сегодня мы находимся на третьем этапе (2021–2022 годы), предусматривающем, в том числе, разработку дополнительных критериев с учетом отраслевой специфики, в соответствии с которыми уточняется состав тех организаций, на которые поэтапно распространяется требование публикации нефинансовой отчетности. В состав организаций, на которые на третьем этапе распространяется требование публикации нефинансовой отчетности, предполагается включить

в том числе, хозяйственные общества, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах.

На четвертом этапе (начиная с 2023 года) в состав организаций, на которые распространяется требование публикации нефинансовой отчетности, предполагается включить 500 крупнейших организаций, объем выручки (дохода) которых соответствует критериям ведущих российских рейтингов.

Выводы

Учитывая изменения, внесенные в законодательство в области аудиторской деятельности и в международные стандарты аудита, аудиторской организации следует актуализировать шаблоны рабочих документов, учитывая обновленный перечень общественно значимых организаций. В частности, актуализации подлежат следующие аспекты:

- идентификация клиента как общественно значимой организации на этапе принятия клиента на обслуживание, при этом особое внимание следует уделять клиентам с организационно-правовой формой открытого акционерного общества;

- шаблоны аудиторского заключения в части информирования о ключевых вопросах аудита в отношении общественно значимых организаций.

Многие аудиторские организации уже провели эту работу в начале 2022 года, и уже с учетом полученного опыта могут оценить потребность в уточнении содержания рабочих документов.

В части определения стратегических направлений развития аудиторской организации следует оценить возможность участия в оказании услуг по верификации публичной нефинансовой отчетности.

Литература

1. Нгуен Т.Ха.Ми. Применение положений концепций *coso* и *sobit* при организации внутреннего контроля // Аудитор. — 2021. — Т. 7. — № 5. — С. 15–23.
2. Захаров И.В., Глазкова Г.В. Внутренний аудит в условиях индустрии 4.0 // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 2. — С. 10–13.
3. Пинегина Е.Н., Золотарева Г.И., Денисенко Г.В. Инструменты внутреннего аудита в организациях, имеющих обособленные территориально удаленные подразделения // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 5. — С. 21–28.
4. Варданян С.А., Шемет Е.С., Ягунова Е.В. Внутренний аудит цифровой учетной среды // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 1. — С. 37–41.
5. Казакова Н.А. Институциональный аспект раскрытия ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 4. — С. 18–23.
6. Сотникова Л.В. Вложения в дочерние общества как ключевой вопрос аудита // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 4. — С. 10–17.
7. Сотникова Л.В. Учет основных средств и капитальных вложений как ключевой вопрос аудита отчетности // Аудитор. — 2021. — Т. 7. — № 7. — С. 28–42.
8. Дворецкая В.В. Соблюдение принципа независимости на завершающем этапе аудита // Аудитор. — 2021. — Т. 7. — № 7. — С. 3–7.
9. Казакова Н.А., Аствацатурова К.В. Анализ тенденций «зеленой» экономики с использованием отчетности в области устойчивого развития // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 7. — С. 38–45.
10. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса: обзор действующих стандартов в фокусе ESG регулирования // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 7. — С. 23–31.

