

УДК 657.6 DOI: 10.14451/2.183.63

Особенности аудита финансовой отчетности организаций государственного небюджетного сектора*

© 2023 **Бровкина Наталья Дмитриевна**

кандидат экономических наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, старший научный сотрудник Центра научных исследований и стратегического консалтинга Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве РФ.
E-mail: NDBrovkina@fa.ru

© 2023 **Лавров Денис Анатольевич**

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник Центра научных исследований и стратегического консалтинга Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве РФ.
E-mail: DALavrov@fa.ru

Ключевые слова: аудит, международные стандарты аудита, аудит отчетности государственных унитарных предприятий, аудит государственных компаний и корпораций.

В статье рассматриваются особенности организации аудита финансовой отчетности организаций, относимых Международным валютным фондом в Руководстве по статистике государственных финансов (Government Financial Statistics Manual) к государственному сектору экономики: акционерных обществ, контролируемых государством, государственных унитарных предприятий, а также государственных компаний и корпораций. Анализируются национальные нормативно-правовые акты, устанавливающие специальные требования к составлению, аудиту и публикации финансовой отчетности перечисленных организаций, а также особенности применения Международных стандартов аудита в ходе выполнения заданий по аудиту такой отчетности.

Понятие «государственный сектор» в настоящее время в законодательстве Российской Федерации четко не определено. Данный термин на международном уровне известен как «Public Sector», и определение его границ также является дискуссионной проблемой [9]. Многообразие концептуальных подходов к определению границ государственного сектора транслируется

в разнообразии определений данного термина в различных областях законодательства. Одна из систем классификации экономических субъектов на принадлежность к государственному или частному сектору была разработана в Международном валютном фонде (далее – МВФ) и используется для классификации получателей средств фонда. Руководство

*Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве РФ на 2023 год. (₽)

МВФ по статистике государственных финансов (Government Financial Statistics Manual – далее GFSM) было разработано в начале 2000-х годов и регулярно обновляется с учетом изменений внешней среды и анализа практики применения финансирования фонда.

В соответствии с данным руководством, государственный сектор состоит из двух крупных блоков:

1 блок – непосредственно государственные органы и бюджетные учреждения (далее – государственный бюджетный сектор);

2 блок – коммерческие и некоммерческие небюджетные организации, находящиеся в государственном управлении (далее – государственный небюджетный сектор). В этот блок входят государственные компании и корпорации, а также коммерческие организации, контролируемые государством.

И если вопросы организации бухгалтерского учета и аудита государственного бюджетного сектора достаточно точно определены, то для организаций государственного небюджетного сектора возникает некоторая специфика, обусловленная как раз их двойкой экономической природой – выполняют государственные задачи, не являясь при этом бюджетными организациями. Наличие этой специфики приводит к возникновению особых условий применения организациями данного сектора отдельных положений нормативно-правовых актов, регулирующих финансовую сферу деятельности.

Определение организаций государственного небюджетного сектора

Разработанная Международным валютным фондом система классификации была положена в основу Общероссийского классификатора организационно-правовых форм (ОК 028-2 012, утв. Приказом Росстандарта от 16.10.2012 № 505-ст – далее Общероссийский классификатор). Данный документ разработан на основе гармонизации с Системой национальных счетов (СНС 2008) Организации Объединенных Наций, Европейской комиссии, Организации экономического сотрудничества и развития, Междуна-

родного валютного фонда и Группы Всемирного банка.

В Приложении В этого документа, приведена структура классификации институциональных секторов экономики, включающая в раздел 13 «Государственное управление», следующие подразделы:

131 Федеральные органы государственной власти (государственные органы);

132 Органы государственной власти субъектов Российской Федерации;

133 Органы местного самоуправления;

134 Фонды государственного социального обеспечения (государственные внебюджетные фонды).

В этом же документе приводятся пояснения и описание наполнения данного сектора и его подсекторов, где указано что в состав подсектора «131 Федеральные органы государственной власти (государственные органы)» включают не только главные администраторы средств федерального бюджета и подведомственные им получатели бюджетных средств; федеральные бюджетные учреждения; но также и небюджетные организации:

Государственная корпорация Российской Федерации «Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства»;

Государственная корпорация по космической деятельности «Роскосмос»;

Государственная компания «Российские автомобильные дороги».

А также корпоративные юридические лица, являющиеся резидентами Российской Федерации, в случае их соответствия определенным критериям, одним из которых является владение Российской Федерацией более 50% акций (долей) организации.

Также в данный подсектор относятся и унитарные юридические лица, также только в случае их соответствия определенным критериям, одним

из которых является получение определенной величины целевых субсидий. То есть организации, который фактически финансируются из бюджета, но по иной схеме, чем бюджетные организации.

Таким образом, на основании статистического классификатора можно определить границы государственного небюджетного сектора. Данный аспект имеет практическое применение, так как при аудите отчетности данных организаций неизбежно возникают вопросы, требующие учета специфики их деятельности. Данный вопрос неоднократно обсуждался в профессиональной литературе, в том числе в трудах профессора Финансового университета Алексея Александровича Ситнова [6–8], а также других ученых [4; 5]. В 2022 году Бухгалтерский методологический центр выпустил рекомендацию Р-144/2022-КпР «Обесценение стратегических активов», где рассматривается специфика составления отчетности организаций, находящихся под контролем государства. На взгляд авторов, использование для определения статуса такого рода «стратегических организаций» модели статистического классификатора позволит более четко определить границы организаций, попадающих в этот перечень.

Принятие задания на аудит финансовой отчетности от организаций государственного небюджетного сектора

Процесс принятия задания от клиента на аудит финансовой отчетности регулируется рядом документов, включая положения Закона об аудиторской деятельности в части требований к аудиту общественно-значимых организаций (далее – ОЗО), Международного стандарта аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий», Кодекса этики и Правил независимости аудиторов, а также требования антилегализационного законодательства по идентификации клиента.

Одним из основных вопросов, возникающих при принятии задания, является вопрос об отнесении организации – потенциального клиента, к общественно-значимым организациям (ОЗО), перечень которых установлен статьей 5.1 Закона

об аудиторской деятельности 307-ФЗ. В большинстве случаев организации государственного небюджетного сектора классифицируются как ОЗО (табл. 1).

Из таблицы 1 видно, что различие в классификации возникает по унитарным юридическим лицам, к группе 6 52 00 «Унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения», общероссийский классификатор относит:

- 6 52 41 Федеральные государственные унитарные предприятия;
- 6 52 42 Государственные унитарные предприятия субъектов Российской Федерации;
- 6 52 43 Муниципальные унитарные предприятия.

Поскольку данный вопрос неоднократно возникает в практической деятельности, Комитет по правовым вопросам аудиторской деятельности СРО ААС еще в мае 2017 года подготовил Разъяснение позиции по правовым вопросам аудиторской деятельности «О проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе требований к наличию у аудитора квалификационного аттестата аудитора» в котором указывал, что государственные и муниципальные предприятия не имеют уставного (складочного) капитала: имущество унитарного предприятия принадлежит ему на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления, является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в связи с чем критерий 25% доли в уставных (складочных) капиталах к унитарным предприятиям применен быть не может.

Вместе с тем возникает ряд случаев, когда такие организации будут подпадать под понятие ОЗО, но уже по другим критериям:

- в случае составления консолидированной отчетности, (ФГУП по перечню, предусмотренному распоряжением Правительства Российской Федерации от 27 октября 2015 г. № 2176-р);
- в случае наличия облигаций, допущенных к ор-

Таблица 1. Сравнительный анализ критериев организаций государственного небюджетного сектора и ОЗО.

Организационно-правовая форма	Критерии отнесения к сектору государственного управления по статистическому классификатору	Критерии отнесение к ОЗО согласно ст. 5.1 Закона об аудиторской деятельности
Корпоративные юридические лица, часть капитала которых находится в государственной собственности	Более 50% акций (долей) принадлежит Российской Федерации или субъектам РФ	Да, ОЗО (ст. 5.1., п. 1, пп. 7) - организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов
Унитарные юридические лица (за исключением государственных учреждений)	При соблюдении ряда условий	Нет признака
Государственные компании и корпорации	Да, относятся к подсектору «Федеральные органы государственной власти (государственные органы)»	Да, ОЗО (ст. 5.1., п. 1, пп. 6) - государственные корпорации, государственные компании

ганизованным торгам (например, облигации ФГУП Росморпорт торгуются на Московской бирже).

После определения с критериями ОЗО, следует обратить внимание на требования Постановления Правительства РФ от 14.07.2021 № 1188 (ред. от 26.10.2022) «Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым ... аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами», предусматривающие наряду с другими требованиями:

- идентификацию бенефициарных владельцев клиентов;
- оценку степени (уровня) риска клиента.

В соответствии с ст. 7 п. 1 пп. 2 Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ идентификация бенефициарных владельцев клиентов в ряде случаев не проводится, например, если клиент является государственной корпорацией или организацией, в которой Российская Федерация, субъекты Российской Федерации либо муниципальные образования имеют более 50% акций (долей) в капитале. И здесь также можно отметить, что перечни организаций, относимых к государственному сектору и исключаемых из требований идентификации бенефициарного владельца не совпа-

дают.

Оценка уровня риска клиента производится на основе Публичного отчета о национальной оценке риска легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем за 2022 год (далее – НОР).

Исходя из уровня уязвимости, приведенной в НОР 2022 года, большинство организаций государственного небюджетного сектора имеют низкий уровень риска в области нарушения антилегализационного законодательства.

Международные стандарты аудита также содержат специальные положения в области их применения при аудите организаций государственного сектора. Организация государственного бюджетного сектора аудируются, как правило, государственными организациями с применением государственных стандартов аудита. Так, Счетная палата РФ использует в ходе аудита Стандарты внешнего государственного аудита (контроля), например СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия».

В МСА 200 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» указано, что Международные стандарты аудита применимы при проведении аудита в государственном секторе (п. А59). Однако на обязанно-

Таблица 2. Уровень уязвимости организации в сфере ПОД/ФТ в зависимости от организационно-правовой формы.

Организационно-правовая форма	Описание в НОР 2022 года (раздел 6)	Уровень уязвимости
Общества с ограниченной ответственностью	Наиболее привлекательной форма для использования в преступных схемах, в том числе для легализации доходов, что подтверждается и судебной статистикой.	Высокий
Непубличные акционерные общества	Характеризуются значительным объемом финансовых операций (сделок) и различными видами контрагентов, что позволяет маскировать незаконные схемы под обычное ведение бизнеса и скрывать преобладающее участие недобросовестных субъектов в уставном капитале.	Средний
Унитарные предприятия	Не вправе без согласия собственника совершать сделки, связанные с предоставлением займов, поручительства, получением банковских гарантий, с иными обременениями, уступкой требований, переводом долга, а также заключать договоры простого товарищества	Низкий
Публичные акционерные общества	Обладают повышенной информационной прозрачностью деятельности и качеством раскрытия информации.	Низкий
Государственные корпорации и государственные компании	Не имеют членства, учреждаются Российской Федерацией и создаются для осуществления общественно полезных функций. Создаются на основании федерального закона, имеют строгие требования к обязательной отчетности и ее размещению в открытом доступе, подлежат контролю Счетной палатой Российской Федерации и иными государственными органами	Низкий

сти аудитора в государственном секторе могут оказывать воздействие:

- поручение на проведение конкретного аудита,
- обязанности организаций государственного сектора, обусловленные законами, нормативными актами или иными источниками права.

Так, например, в соответствии с частью 4 статьи 8 «Отчетность Корпорации» Федерального закона «О Государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех» от 23.11.2007 № 270-ФЗ, аудиторским заключением, которое включается в годовой отчет Корпорации подтверждается:

- достоверность годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности Корпорации;
- отчет об исполнении финансового плана доходов и расходов Корпорации;
- отчет о формировании и об использовании фондов Корпорации.

МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», также предусматривает, что если закон или нормативный акт достаточно детально предписывают условия аудиторского задания, аудитор организации государственного сектора может решить, что было бы целесообразно в этом случае расширить текст стандартного соглашения, возможно, продублировав в нем положения закона.

Так, в Проекте договора на оказание услуг по проведению обязательного ежегодного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности Государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех» за 2023 год (Извещение о проведении открытого конкурса в электронной форме от 30.05.2023 №0973000000323000001 размещено на сайте <https://zakupki.gov.ru/>) указано, что целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, отчета об исполнении финансового плана доходов и расходов и отчета о формировании и об

использовании фондов Заказчика.

Особенности планирования аудита финансовой отчетности организаций государственного небюджетного сектора

Значительное количество комментариев в отношении особенностей аудита организаций государственного сектора содержит МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения». В пункте А66 данного стандарта указывается, что организации, осуществляющие деятельность в государственном секторе, могут создавать ценность и приносить пользу иным образом, чем организации, которые создают стоимость для своих собственников, однако у них все равно есть бизнес-модель, которая реализуется с конкретной целью. К вопросам, которые могут изучить аудиторы организаций государственного сектора в отношении бизнес-модели организации, относятся следующие:

- понимание соответствующих видов деятельности в государственном секторе, в том числе соответствующих программ;
- цели и стратегии программ, включая элементы государственной политики.

Одним из практических аспектов реализации данного положения является анализ рисков обесценения активов, полученных для исполнения государственных функций и решения стратегических задач. Данный вопрос был детально рассмотрен в Рекомендации БМЦ Р-144/2022-КпР «Обесценение стратегических активов», где указывается, что «в ряде случаев перед организацией ставятся задачи, не связанные с извлечением прибыли. Такие случаи характерны, например, для организаций стратегически значимых отраслей, либо для организаций, находящихся под контролем государства, когда организация должна решать поставленные государством задачи вне зависимости от того, принесут ли они прибыль. В указанных случаях экономическая выгода от актива заключается в его способности служить выполнению поставленных задач. Заключенный в активе полезный потенциал, характеризующий данную способность, не может измеряться будущими денежными потоками». Также данный аспект был рассмотрен в Реко-

мендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год (приложение к письму от 23 декабря 2022 г. № 07-04-09/126779).

Ряд особенностей может возникать и при определении критерия существенности аудируемой отчетности. В МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» указывается, что определение существенности при аудите финансовой отчетности организации государственного сектора может зависеть от законов, нормативных актов и прочих источников права, а также от информационных потребностей в финансовой информации законодательных органов и общественности в отношении программ государственного сектора. Надлежащим контрольным показателем могут быть совокупные или чистые расходы (расходы за вычетом выручки или платежи за вычетом поступлений) по реализации государственных программ. Если организация государственного сектора отвечает за сохранность государственного имущества, надлежащим контрольным показателем могут выступать активы (п. А10).

Также для организаций государственного сектора достаточно часто в качестве критерия существенности для отдельных показателей выбирается сумма вознаграждения руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление.

Особенности оценки риска непрерывности деятельности организаций государственного небюджетного сектора

Устойчивость развития организации определяется различными факторами, и представляет сложный, многогранный объект для исследования, которому посвящено значительное количество научных работ [1]. Аудиторы являются одними из тех многочисленных лиц, в задачи которых входит оценка перспектив продолжения деятельности организации. МСА 570 «Непрерывность деятельности» указывает, что риски, связанные с непрерывностью деятельности, могут возникать, в частности, когда организации государственного сектора функционируют на

Таблица 3. Пример критериев существенности при аудите финансовой отчетности Государственной корпорации.

Наименование показателя	Требуемое значение
Уровень существенности для оценки достоверности аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности, отчета о формировании и об использовании фондов	Не более 0,001 % валюты баланса (стр. 1700 формы «Бухгалтерский баланс»); Не более 2,5 % выручки от продаж товаров, продукции, работ, услуг (стр. 2110 формы «Отчет о финансовых результатах»).
Уровень существенности для оценки достоверности аудируемых фактических данных отчета об исполнении финансового плана доходов и расходов	Не более 0,1% от планового значения по соответствующей статье отчета об исполнении финансового плана доходов и расходов Корпорации

коммерческой основе, когда государственная поддержка может быть сокращена или прекращена, а также в случае приватизации. В государственном секторе к событиям или условиям, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, могут относиться ситуации, когда у организации государственного сектора недостаточно средств для продолжения деятельности или когда принимаются политические решения, затрагивающие услуги, предоставляемые организацией государственного сектора (п. А2).

Одним из признаков, указывающих на возможность наличия сомнений в непрерывности деятельности, является отрицательная величина чистых активов. При проведении расчетов, аудиторам следует учитывать ряд специальных положений. В соответствии с приказом Минфина России от 28.08.2014 № 84н (ред. от 24.05.2023) «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» принимаемые к расчету обязательства включают все обязательства организации, за исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением имущества. Организации, созданные в 2019 и 2020 годах (государственная регистрация юридических лиц и внесение записи о них в Единый государственный реестр юридических лиц осуществлены в 2019 и 2020 годах), 100% акций (долей) которых принадлежит Российской Федерации, являющиеся специально созданными проектными компаниями, участвующими в реа-

лизации проекта «Арктик СПГ 2», не включают в принимаемые к расчету обязательства также денежные обязательства по полученным кредитам государственной корпорации развития «ВЭБ.РФ».

МСА 315 также указывает, что в дополнение к рассмотрению соответствующих показателей деятельности, используемых организацией государственного сектора при оценке финансовых результатов своей деятельности, аудиторы организаций государственного сектора могут рассматривать и нефинансовую информацию, такую как достижение общественно-полезных результатов (например, количество охваченных какой-либо конкретной программой людей, которым она помогла) (п. А81).

Ряд особенностей установлен Гражданским кодексом РФ, в статье 65 которого указано, что государственная корпорация или государственная компания может быть признана несостоятельной (банкротом), если это допускается федеральным законом, предусматривающим ее создание. В соответствии с п. 13 статьи 3 Федерального закона от 17 июля 2009 г. № 145-ФЗ «О государственной компании «Российские автомобильные дороги» на нее не распространяется действие Федерального закона от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». При этом МСА 570 не содержит каких-либо положений, учитывающих это ограничение.

Выводы

Определение термина «государственный сектор» требует дальнейшего совершенствования.

Очевидно, что сложившийся подход к выделению в его границах бюджетного и небюджетного подсекторов базируется на сложившейся экономической реальности. Во многих странах для выполнения государственных задач создаются или привлекаются небюджетные организации, что приводит к возникновению особой части организаций, которые имеют двойственную экономическую природу. Можно выделить следующие направления, в которых требуется разработка методологических подходов к ведению бухгал-

терского учета и организации аудита финансовой отчетности организаций государственного небюджетного сектора:

- обесценение активов, используемых для решения государственных задач;
- применение принципа непрерывности деятельности при наличии запрета на банкротство;
- синхронизация критериев организаций государственного сектора во всех отраслях законодательства.

Библиографический список

1. Никифорова Е. В., Алибекова Б. А. Государственный аудит эффективности устойчивого развития государственных корпораций: направления развития // Вопросы региональной экономики. – 2017. – 1 (30). – С. 142–146.
2. Парушина Н. В., Лытнева Н. А., Билиходзе А. К. Трудовая деятельность в сфере внутреннего финансового аудита в государственном секторе // Аудитор. – 2019. – Т. 5, № 9. – С. 38–45.
3. Парушина Н. В., Лытнева Н. А., Билиходзе А. К. Трудовая деятельность в сфере внутреннего финансового аудита в государственном секторе // Аудитор. – 2019. – Т. 5, № 9. – С. 38–45.
4. Рыжов Е. В. Методологические подходы к аудиту государственных корпораций // Креативная экономика. – 2022. – Т. 16, № 11. – С. 4285–4298.
5. Семина К. С. Институты развития – государственные корпорации: особенности и формы поддержки бизнеса // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 1. – С. 45–48.
6. Ситнов А. А. Особенности применения международных стандартов аудита в государственном секторе экономики // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 11. – С. 8–15.
7. Ситнов А. А. Стандартизация аудита субъектов государственного сектора экономики (окончание) // Аудитор. – 2016. – Т. 2, № 9. – С. 11–20.
8. Ситнов А. А. Стандартизация аудита субъектов государственного сектора экономики (часть 1) // Аудитор. – 2016. – Т. 2, № 8. – С. 3–11.
9. Lienert I. Where Does the Public Sector End and the Private Sector Begin? / WMF. – 2009. – URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09122.pdf>.