

# Институциональный аспект раскрытия ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении

## Institutional Aspect of Disclosing Key Audit Matters in the Auditor's Report

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-4-18-23

**Н.А. Казакова**, д-р экон. наук, профессор, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, главный методист Единой аттестационной комиссии

**e-mail:** axd\_audit@mail.ru

**N.A. Kazakova**, Doctor of Economic Sciences, Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Chief Methodologist of the Unified Attestation Commission

**e-mail:** axd\_audit@mail.ru

**Аннотация.** В статье рассмотрено применение МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» с учетом отраслевых рисков и значимости аудируемых организаций, в том числе как участников государственных закупок. Проведен анализ выбора ключевых вопросов аудита как областей повышенного аудиторского риска, их использования для повышения информативности заинтересованных лиц о качестве аудиторских процедур, сформулирован подход к типологизации раскрываемой информации в процессе проведения аудита с учетом институциональной специфики аудируемых организаций.

**Ключевые слова:** аудит, ключевые вопросы аудита, институциональный аспект, аудиторское заключение.

**Abstract.** The article considers the application of ISA 701 "Informing about key audit issues in the auditor's report", taking into account industry risks and the significance of audited organizations, including as participants in public procurement. An analysis was made of the selection of key audit issues as areas of increased audit risk, their use to increase the information content of stakeholders about the quality of audit procedures, an approach was formulated to typology of information disclosed in the audit process, taking into account the institutional specifics of the audited organizations.

**Keywords:** audit, key audit issues, institutional aspect, audit report.

### Влияние отраслевых рисков на значимость раскрытия ключевых вопросов аудита

Целый ряд событий, произошедших в мировой и национальной экономике, способствовал развитию международных профессиональных стандартов, направленных на повышение информативности и достоверности аудиторского заключения, в том числе МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [1]. Финансовые кризисы и банкротства крупнейших компаний заставили переосмыслить роль внешних аудиторов, а также доказали потребность в использовании новых подходов к раскрытию информации в аудиторском заключении по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом содержание аудиторского заключения стало предметом острых дискуссий и критики из-за того, что оно не может в полной мере обеспечить пользователей полезной и достаточной информа-

цией, которая бы повышала степень их доверия к финансовой отчетности. К недостаткам аудиторского заключения причисляли то, что в нем используются полностью стандартизованные выводы и не раскрывается информация о том, как проходил аудит, насколько он был качественным, на каких основных вопросах было сосредоточено внимание, как он повлиял на улучшение качества бухгалтерской (финансовой) отчетности. Заинтересованные пользователи высказывали мнение, что более подробная качественная информация об аудите, раскрывающая институциональные аспекты аудируемой организации, будет иметь важное значение для понимания бизнеса [2].

Таким образом, возрастание общественной значимости аудита и сопутствующих услуг, обеспечивающих уверенность общества, государства и бизнеса в предоставляемой информации, на основе которой принимаются

управленческие решения, а также необходимость защиты интересов широких групп пользователей аудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности требуют постоянного совершенствования аудиторских процедур, методического инструментария и документов, подтверждающих деловую репутацию компаний — контрагентов, относящихся к различным отраслям экономики.

Институциональная специфика и отраслевые риски аудируемых компаний оказывают достаточно сильное влияние на состав и методику проведения аудиторских процедур. Одной из специфических отраслей является строительство. Анализ статистических данных за период 2016–2020 гг. позволяет выявить ряд тенденций и рисков, присущих организациям строительного сектора России.

Темп роста строительства в мировой экономике превышает темпы глобального роста почти на 1%. С позиции значимости в экономике России строительство относится к стратегическим отраслям, входит в пятерку крупнейших секторов, его совокупный вклад в ВВП составляет около 7%. По мнению ученых Высшей школы экономики [3], строительство выступает одним из драйверов роста российской экономики, так как является активным потребителем электроэнергии, крупнейшим работодателем, а также оказывает влияние на развитие других отраслей.

Значимой отраслевой спецификой строительства можно назвать высокую цикличность, определяющую вариативность финансового состояния организаций в течение цикла и соответственно повышенные риски. При этом для строительного сектора характерен высокий уровень финансовой несостоятельности (неплатежеспособности), о чем свидетельствует тот факт, что строительство сегодня входит в число лидеров по банкротству [3].

Государство является основным инвестором строительства, поэтому высока зависимость отрасли от государственных контрактов. По оценкам экспертов Аналитического центра при Правительстве Российской Федерации, «наибольший объем государственных закупок приходится на сферу строительства» [4], а устойчивость развития строительных компаний и сектора в целом зависит от государ-

ственных заказов и степени деловой репутации компаний.

Для сектора характерна крайняя неоднородность структуры. Около 100–120 компаний, обслуживающих государственные VIP-объекты (из которых 15–20 компаний относятся к крупнейшим), представляют собой высокоэффективный бизнес; «13% от общего объема заключенных контрактов (по стоимости)» [4] реализуется компаниями с государственным участием. Они выигрывают конкурсы на строительство объектов, затем, вследствие монопольного положения, цена этих объектов, как правило, существенно увеличивается. Их количество составляет 15–20%. В то же время большая часть — это малые и средние предприятия, на которых работают около 25% занятых в секторе. Около 20–25% организаций убыточны, неплатежеспособны и находятся в предбанкротном состоянии [4]. Основными проблемами сектора являются: дефицит заказов, высокая налоговая нагрузка; рост цен на материалы. Динамика загрузки производственных мощностей находится на уровне 60–65%.

В 2020 г. строительство характеризовалось падением объемов, в том числе уменьшением инфраструктурного строительства.

Аудиторское подтверждение достоверности отчетности имеет важное значение при оценке деловой репутации строительных компаний, а также для контроля эффективности использования бюджетных средств строительных компаний, задействованных в крупных государственных проектах [5], в том числе на этапе проведения предквалификационного отбора при проведении работ в форме конкурса, расчете рейтинга деловой репутации участников закупок [6], ведении реестра квалифицированных поставщиков, а также участников государственных закупок на реализацию особо крупных строительных проектов стоимостью свыше 5 млрд руб.

В этой связи в задачи исследования входил анализ нормативного понимания ключевых вопросов аудита, их использования для повышения информативности заинтересованных лиц о качестве аудиторских процедур [7], а также рассмотрение подходов к типологизации раскрываемой информации об ауди-

торских процедурах с учетом специфики строительных организаций.

### **Нормативно-правовые аспекты применения ключевых вопросов аудита**

МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» дает определение понятия ключевых вопросов аудита как вопросов, «которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период». Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

При определении ключевых вопросов аудитор должен обращать внимание на области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков; значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки; влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода.

В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательность раскрытия ключевых вопросов в аудиторском заключении существует для общественно значимого бизнеса. В то же время для организаций строительной отрасли, участвующих в государственных закупках, это имеет особую значимость, особенно при наличии негативных факторов: частая смена генеральных директоров, неисполнение обязанностей по уплате налогов, судебные разбирательства с контрагентами, наличие признаков банкротства. Чем выше аудиторский риск, тем большее количество аудиторских доказательств должен получить аудитор в процессе применения аудиторских процедур [7].

Следовательно, все вопросы, которые осложняют получение аудиторских доказательств, могут иметь особое значение при определении аудитором ключевых вопросов аудита.

Области финансовой отчетности, которые требуют значительных пояснений со стороны руководства или других компетентных лиц, которые представляют собой сложные операции и события, также могут быть рассмотрены

в качестве ключевых вопросов аудита (например, операции со связанными сторонами, нетипичные операции, существенные изменения в бухгалтерском и (или) налоговом учете и др.).

В таком случае для проведения анализа деятельности аудируемой организации следует изучить судебную практику, взаимосвязь факторов, наличие или отсутствие реальной деятельности, оценить основные показатели деятельности, а также изучить первичные документы с тем, чтобы идентифицировать типичные операции и их влияние на статьи отчетности и аналитические показатели (табл.) [8].

Таким образом, аудитор оценивает важность и значимость отражения информации о ключевых вопросах в аудиторском заключении в целях привлечения внимания заинтересованных пользователей этой отчетности. При этом включать в данный раздел аудиторского заключения весь список вопросов, привлечших внимание аудитора, не рекомендуется, поскольку необходима концентрация только на действительно важных, ключевых вопросах как областях повышенного аудиторского риска, оказавших влияние на процесс аудита и его результаты.

Описание каждого ключевого вопроса аудита в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если такая имеется, и указывать на следующее: почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита; как вопрос был изучен в ходе аудита.

Аудитор раскрывает каждый ключевой вопрос аудита в аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие ключевого вопроса запрещено законом или нормативным актом; аудитор определяет, что не следует информировать о ключевом вопросе в аудиторском заключении, так как имеется достаточное основание полагать, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу.

Включение в аудиторское заключение ключевых вопросов аудита увеличивает объем собранных аудиторских доказательств за счет дополнительных аналитических процедур, обеспечивающих не только более глубокое пони-

Таблица

**Типичные операции, которые могут свидетельствовать об искажении  
финансовой отчетности (пример)**

№ п/п	Операция в целях манипуляций	Влияние на статьи финансовой отчетности
1	Капитализация расходов в активах	рост стоимости активов, в частности, запасов, прочих внеоборотных и оборотных активов; снижение расходов
2	Фиктивные продажи (продукции, услуг, основных средств, запасов, дебиторской задолженности, финансовых вложений)	увеличение выручки; увеличение прочих доходов, рост дебиторской задолженности
3	Постановка на учет фиктивных активов на основе фиктивных документов	увеличение стоимости; увеличение амортизации; рост расходов по обычным видам деятельности; рост кредиторской задолженности
4	Учет фиктивной задолженности аффилированных лиц	увеличение дебиторской задолженности (задолженность покупателей и авансы выданные)
5	Перемещение расходов в аффилированные (технические) компании	снижение расходов; увеличение прибыли
6	Реализация активов (основные средства, финансовые вложения, запасы, нематериальные активы, прочие внеоборотные активы) по завышенным ценам аффилированным компаниям	увеличение доходов по обычным видам деятельности; увеличение прочих доходов; увеличение дебиторской задолженности
7	Неисполнение обязательств по исправлению ошибок, созданию резервов и отражению оценочных обязательств	искажение показателей, связанных с совершением ошибки, соответствующих активов и оценочных обязательств; увеличение активов и прибыли, уменьшение расходов и обязательств

мание бизнеса и формирование его достоверной оценки, но и способствует их раскрытию как для аудируемой организации, так и всех заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Выделенные ключевые вопросы аудита позволяют аудитору сформировать и использовать аудиторские процедуры проверки тех участков бухгалтерского учета и статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые требуют более тщательного анализа и формирования обоснованного профессионального суждения в соответствии с отраслевыми и иными институциональными особенностями аудируемой организации, что, в свою очередь, способствует повышению качества аудита и минимизации аудиторского риска [9].

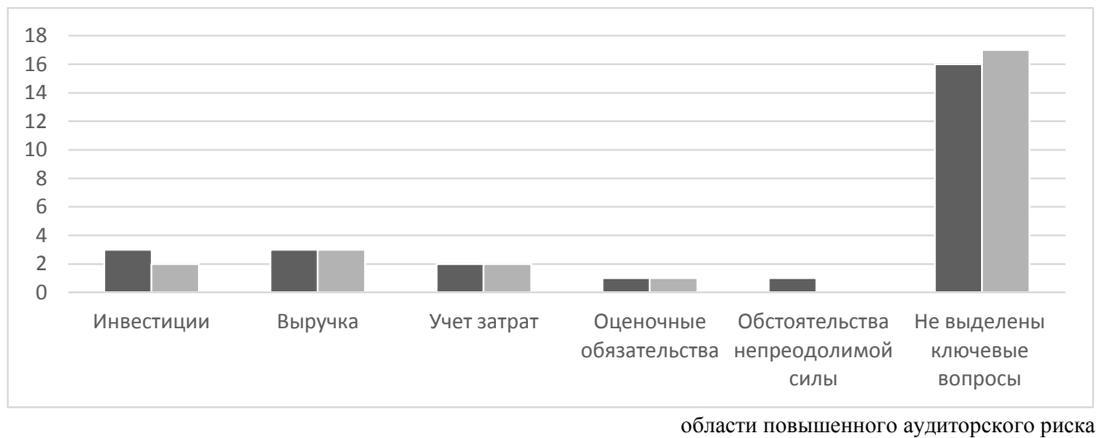
**Анализ отражения ключевых вопросов аудита  
в аудиторских заключениях строительных  
организаций**

Проведенный анализ влияния МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» на изменение ка-

чества аудиторского заключения в части повышения раскрываемости информации о процессе проведения аудита позволяет утверждать, что его использование обеспечивает большую прозрачность аналитических процедур оценки достоверности аудируемой финансовой отчетности [10]. Это позволило выявить области повышенного аудиторского риска, рассматриваемые в ключевых вопросах аудита, наиболее часто встречающиеся в аудиторских заключениях по бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций [11] (рис.).

Проведенный анализ показал, что в ключевых вопросах аудита строительных организаций аудиторы рассматривают такие области повышенного аудиторского риска, как: «выручка», «инвестиции», «учет затрат» по видам и элементам. На их долю приходится около 80% общего количества аудиторских заключений, в которых была включена информация по раскрытию ключевых вопросов аудита; на «оценочные обязательства» и «обстоятельства непреодолимой силы» приходится 20%.

Количество заключений, шт.



**Рис.** Области повышенного аудиторского риска, рассматриваемые в ключевых вопросах аудита, наиболее часто встречающиеся в аудиторских заключениях по бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций в 2020 и 2019 гг.

При этом следует отметить тенденцию увеличения раскрытия аудиторских рисков, связанных с учетом инвестиций, которые, как правило, включают аудиторские процедуры проверки учета капитальных затрат в виду их существенной доли и высокой вероятности искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций (табл.). Капитальные затраты анализируются в разрезе объектов строительства и видов затрат в размере фактических расходов, которые включают стоимость объектов инженерной инфраструктуры, предъявленную подрядчиками стоимость промежуточных этапов выполненных работ, налог на добавленную стоимость, прочие затраты.

Проведенное исследование показало, что в 62% аудиторских заключений строительных организаций отсутствует раскрытие ключевых вопросов аудита, несмотря на требование обязательности рассмотрения хотя бы одного такого вопроса для организаций, ценные бумаги которых котируются на фондовой бирже [10].

Таким образом, обобщая результаты проведенного исследования, можно сделать вывод, что отраслевой анализ является неотъемлемой частью аудиторских процедур, необходимой

для лучшего понимания бизнеса аудируемой организации. При этом выявленные институциональные риски выступают навигатором в процессе сбора аудиторских доказательств и определении ключевых вопросов аудита, включаемых в аудиторское заключение, что расширяет информационную базу аудита, методы сбора аудиторских доказательств, точность аналитических процедур, а также может служить развитию диалога между аудитором и топ-менеджментом, акцентируя внимание на выявленных проблемных бизнес-процессах организации. Данные выводы подтверждает проведенный анализ тенденций последних лет, обусловленных изменениями в представлении и качестве содержания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций в связи с раскрытием в нем информации о ключевых вопросах аудита.

Аудиторское заключение становится все более привязанным к отраслевой специфике и другим институциональным особенностям аудируемых компаний, оказывая таким образом положительное влияние на совершенствование самой бухгалтерской (финансовой) отчетности этих компаний.

## Литература

1. Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
2. Федченко Е.А., Казакова Н.А. Институциональные аналитические аспекты и проблемы достоверности учетной информации о развитии бизнеса // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 35. — С. 2–12.
3. Эксперты ВШЭ: Строительство остается самой проблемной и непредсказуемой из базовых отраслей экономики [Электронный ресурс]. — URL: <https://erzrf.ru/publikacii/stroitel'naya-otrasl-v-period-pandemii-obzor-delovogo-klimata-otekspertov-vshe> (дата обращения: 22.01.2022).
4. Госсектор в российской экономике [Электронный ресурс]. — URL: <https://ac.gov.ru/archive/files/publication/a/21642.pdf> (дата обращения: 06.02.2022).
5. О рейтингах деловой репутации участников государственных закупок [Электронный ресурс]. — URL: <https://finance.rambler.ru/realty/44283822-reyting-delovoy-reputatsii-uchastnikov-zakupok-rouyavitsya-v-stroyotrasli/> (дата обращения: 25.02.2022).
6. Казакова Н.А., Криони А.Е. Деловая репутация как нематериальный актив и репутационный капитал компании-контрагента: развитие методов оценки в аудиторской практике // Аудитор. — 2020. — Т. 6. — № 6. — С. 17–24.
7. Казакова Н.А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и оценке хозяйственной деятельности // Вестник Финансового университета. — 2017. — № 2. — С.113–120.
8. Завалишина А.К. Выявление манипуляций бухгалтерскими данными на примере строительных организаций // Бухучет в строительных организациях. — 2019. — № 3. — С. 49–55.
9. Казакова Н.А., Прилепская А.А. Отражение ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении строительных организаций // Бухгалтерский учет в строительных организациях. — 2020. — № 6. — С. 47–55.
10. EY Value Realized: глобальный отчет за 2021 год [Электронный ресурс]. — URL: [https://www.ey.com/en\\_gl/global-review/value-realized-2021/](https://www.ey.com/en_gl/global-review/value-realized-2021/) (дата обращения: 21.02.2022).
11. Информационный ресурс Спарк-Интерфакс [Электронный ресурс]. — URL : <https://spark-interfax.ru/ru/statistics> (дата обращения: 06.02.2022).

**ВНЕСЕНЫ ИЗМЕНЕНИЯ В ГК РФ, ФЗ «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»,  
ФЗ «ОБ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВАХ», ФЗ «ОБ ОБЩЕСТВАХ С ОГРАНИЧЕННОЙ  
ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ» ПО ВОПРОСАМ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА**

Публичное акционерное общество (ПАО), а в случаях, предусмотренных законом, и непубличное акционерное общество (НАО) для проведения аудита обязаны привлекать независимую аудиторскую организацию.

Если аудит отчетности акционерного общества проводится по требованию акционеров (для этого совокупная доля их участия в уставном капитале общества должна составлять 10% и более), то аудит проводится:

- в отношении ПАО — аудиторской организацией;
- в отношении НАО — аудиторской организацией или индивидуальным аудитором.

Таким образом, в отношении непубличного акционерного общества, не подпадающего под обязательный аудит, предусматривается диспозитивное регулирование: оно может привлечь аудиторскую организацию или индивидуального аудитора.

Общество с ограниченной ответственностью для проведения аудита годовой бухгалтерской (финансовой) от-

четности вправе, а в случаях, предусмотренных законом, обязано ежегодно привлекать аудиторскую организацию или индивидуального аудитора, которые должны быть независимы в соответствии с законом об аудиторской деятельности.

Часть 1 ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», предусматривающая случаи проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности дополнена п. 5 следующего содержания:

«5) акционерных обществ, акции которых находятся в собственности Российской Федерации, субъекта Российской Федерации и (или) муниципального образования».

Источник: <https://sroaas.ru/pc/novosti/vneseny-izmeneniya-v-gk-rf-fz-ob-auditorskoy-deyatelnosti-fz-ob-aktsionernykh-obshchestvakh-fz-ob-ob/>