

**Методические материалы
по выпуску и использованию аудиторских заключений
в расширенном формате**

Настоящие Методические материалы разработаны в декабре 2022 года в связи с выполнением мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года. В них учтены требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и Международных стандартов аудита, введенных в действие для применения на территории Российской Федерации приказами Минфина России, в том числе Международного стандарта аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», введенного в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2021 N 172н (ред. от 01.01.2022) (далее – МСА 701).

Методические материалы СРО ААС не могут рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов. Позиция Минфина России, Банка России, Федерального казначейства, иных ведомств или судебных органов по указанным вопросам может отличаться от позиции СРО ААС.

Эти Методические материалы были разработаны в помощь аудиторам, инвесторам, составителям финансовой отчетности, лицам, отвечающим за корпоративное управление (далее также – ЛОКУ), и другим лицам, заинтересованным в понимании основных аспектов ключевых вопросов аудита (далее также – КВА), изложенных в МСА 701. Для целей настоящих Методических материалов под термином «финансовая отчетность» понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, нормативными актами Банка России, Федеральным законом от 27.07.2010 N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность, предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

Настоящие Методические материалы содержат некоторые примеры описания ключевых вопросов аудита, разработанные в соответствии с МСА 701. Эти примеры не являются исчерпывающими и должны использоваться аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами (далее – аудиторы) с учетом конкретных условий аудиторских заданий, особенностей аудируемого лица (далее – организация) и состояния законодательства Российской Федерации. Аудитору необходимо применить свое профессиональное суждение, чтобы определить, какие именно ключевые вопросы аудита следует включать в соответствующий раздел аудиторского заключения.

1. Введение

Согласно определению, принятому в Международных стандартах аудита, *«ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются 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»*.

В настоящее время на территории Российской Федерации действуют Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (далее – МСА 700) и МСА 701, которые расширяют требование информировать о КВА в аудиторском заключении для всех общественно значимых организаций.

История применения МСА 701 на территории Российской Федерации включает следующие редакции этого стандарта:

1) Первая редакция МСА 701 была введена в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 N 207н. Согласно п. 2 указанного Приказа, указанные в Приказе международные стандарты аудита, включая МСА 701, вступили в силу со дня их официального опубликования и применялись начиная с 1 января 2017 года. С этого момента было установлено требование составлять аудиторские заключения по результатам аудита полных комплектов финансовой отчетности общего назначения всех организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, с включением информации о КВА.

2) Вторая редакция МСА 701 была введена в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н. Вторая редакция МСА 701 действовала в период с 01.02.2019 по 31.12.2021. Эта редакция представляла собой усовершенствованный перевод текста стандарта с английского на русский язык.

3) С 1 января 2022 г. начала действовать новая редакция МСА 701, введенная в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2021 N 172н. Эта редакция действует в настоящее время. Приказом Минфина России от 09.11.2021 N 172н была также введена в действие на территории Российской Федерации новая редакция МСА 700. Введенные в действие с 01.01.2022 редакции МСА 700 и МСА 701 устанавливают требование составлять аудиторские заключения по результатам аудита финансовой отчетности всех общественно значимых организаций в формате, именуемым расширенным, то есть с включением информации о ключевых вопросах аудита.

2. Применение расширенного формата аудиторского заключения

2.1. Что такое расширенный формат аудиторского заключения?

Расширенный формат аудиторского заключения предполагает обязательное включение раздела «Ключевые вопросы аудита» в аудиторское заключение в соответствии с требованиями МСА 701, который устанавливает обязанности аудитора относительно того, о чем следует информировать в аудиторском заключении, а также форму и содержание такой информации.

2.2. Когда применяется расширенный формат аудиторского заключения?

Обязательное применение расширенного формата аудиторского заключения

Начиная с января 2022 г. на территории Российской Федерации расширенный формат аудиторского заключения с включением информации о ключевых вопросах аудита является обязательным для всех общественно значимых организаций (ОЗО). Перечень организаций, которые относятся к общественно значимым для выполнения требований МСА 701, определен в части 1 статьи 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Приказом Минфина России от 09.11.2021 N 172н в текст п. 30 МСА 700 было добавлено следующее предложение, расширяющее обязательное сообщение информации о КВА в аудиторском заключении: *«В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения иных общественно значимых организаций, указанных в части 1 статьи 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (за исключением организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг), аудитор также должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701».*

Соответственно, сфера применения МСА 701 расширена путем включения в п. 5 МСА 701 следующего предложения: *«Кроме того, настоящий МСА применяется к аудиту полных комплектов финансовой отчетности общего назначения иных общественно значимых организаций, указанных в части 1 статьи 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (за исключением организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг)».*

Добровольное применение расширенного формата аудиторского заключения

Расширенный формат аудиторского заключения используется аудитором в случаях, когда аудитор принимает решение проинформировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении в иных случаях, отличных от аудита полных комплектов финансовой отчетности общего назначения общественно значимых организаций. Примерами обстоятельств, при которых применяется расширенный формат аудиторского заключения являются:

- договоренность с организацией об информировании о КВА, достигнутая при заключении договора на аудит или ином согласовании условий аудита в соответствии с МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»;
- запрос руководства организации или лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, Комитета по аудиту, с просьбой включить КВА в аудиторское заключение;
- информирование о КВА по усмотрению аудитора, например, с целью повысить прозрачность проведенного аудита и информативность аудиторского заключения при поддержке со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства организации.

КВА, раскрываемые в аудиторском заключении, должны быть специфичными для организации, чтобы быть информативными для пользователей отчетности. Вместе с тем, руководство организации под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, продолжает нести ответственность за доведение до

сведения пользователей всей соответствующей информации об организации, ее деятельности, финансовых показателях, в том числе раскрытие надлежащей информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (т.е. в соответствии с применимыми стандартами учета и отчетности).

Независимо от того, при каких обстоятельствах аудитор решает включить раздел «Ключевые вопросы аудита» в аудиторское заключение, он должен соблюдать все требования, предусмотренные МСА 701.

Кроме того, МСА 701 обязывает информировать о КВА, когда это требуется законом или нормативным актом, при этом в Российской Федерации в настоящее время такие законы или нормативные акты не приняты.

Запрет на применение расширенного формата аудиторского заключения

Международные стандарты аудита (п. 29 МСА 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (далее – МСА 705) и п. 5 МСА 701) запрещают аудитору информировать о КВА, когда аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, за исключением случаев, когда такое информирование требуется законом или нормативным актом. В Российской Федерации в настоящее время таких обязывающих законов или нормативных актов не выпущено, поэтому при отказе от выражения мнения о финансовой отчетности информирование о КВА недопустимо.

2.3. Преимущества информирования о КВА в аудиторском заключении

В целом информирование о КВА в аудиторском заключении повышает доверие к аудиту и финансовой отчетности, увеличивает ценность аудиторского заключения и способствует повышению информативности аудиторского заключения. Кроме того, информирование о КВА в аудиторском заключении также имеет следующие преимущества:

- расширение активного информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, и руководством организации. Необходимость раскрытия КВА в аудиторском заключении стимулируют активное обсуждение между аудиторами, руководством и ЛОКУ, соответствующих аспектов, что приводит к повышению качества их взаимодействия. Обсуждение КВА предоставляет важную информацию руководству и ЛОКУ (например, комитетам по аудиту) о выявленных рисках, выполненных аудиторских процедурах, способствует лучшему пониманию этих аудиторских процедур. Все это оказывает положительное влияние на восприятие качества аудита и обеспечивает дополнительное понимание аудита;
- повышенное внимание руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к раскрытию информации в финансовой отчетности, на которую делается ссылка в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения, если эта информация раскрыта в финансовой отчетности. Обсуждение КВА очень важно для улучшения предоставления информации о финансовой отчетности, особенно по проблемам, связанным с КВА и связанным с ними раскрытий. Косвенное преимущество информирования о КВА в аудиторском заключении связано с улучшением внутренних процессов организации, в частности, усилением системы внутреннего контроля, улучшением управления рисками, выявлением новых рисков и планированием

мероприятий по снижению рисков;

- повышенное внимание аудитора к вопросам, которые должны быть изложены в аудиторском заключении, что может привести, с одной стороны, к росту профессионального скептицизма, а с другой стороны, к заострению внимания на тех областях, которые с наибольшей вероятностью сопряжены с более высоким риском существенного искажения. Необходимость информирования о КВА обеспечивает большую прозрачность аудиторской работы по вопросам, к которым относятся значительные риски; это благоприятно влияет на процесс аудита, заставляя аудиторов больше думать об этих областях и соответствующим образом адаптировать общую стратегию и план аудита.

3. Выбор КВА

3.1. Как аудитор определяет КВА

МСА 701 включает основанную на профессиональных суждениях схему (процесс) принятия аудитором решения о том, какие вопросы являются КВА. Эта схема принятия решений разработана таким образом, чтобы сосредоточить внимание аудиторов на областях, к которым, вероятно, проявят наибольший интерес пользователи отчетности. Таким образом, соблюдение схемы принятия решения о выборе КВА приводит к тому, чтобы КВА, раскрытые в аудиторском заключении, были специфичны для организации, содержательны и соответствовали потребностям пользователей отчетности.

В качестве начального шага в определении КВА МСА 701 требует от аудитора определить из вопросов, которые были доведены до сведения ЛОКУ, те вопросы, которые требуют особого (значительного) внимания аудитора. При этом от аудитора требуется всегда учитывать следующее (см. п. 9 МСА 701):

- области повышенных оцененных рисков существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных в соответствии с МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения»;
- значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки;
- влияние на аудит значительных событий или операций, произошедших в течение отчетного года.

После того как аудитор определил вопросы, требующие значительного внимания аудитора, он должен определить, какие из этих вопросов были наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий год и, следовательно, являются КВА. МСА 701 указывает, что для принятия решения относительно значимости вопроса, о котором сообщается ЛОКУ, и того, является ли такой вопрос КВА, необходимо принимать во внимание, среди прочего, следующие соображения:

- характер и объем общения с ЛОКУ по этому вопросу, поскольку аудитор мог иметь более детальное, частое или активное обсуждение с

ЛОКУ наиболее сложных вопросов;

- важность вопроса для понимания финансовой отчетности предполагаемыми пользователями в целом, в частности, его существенность для финансовой отчетности;
- характер положений учетной политики, относящихся к данному вопросу, включая сложность или субъективность выбора руководством надлежащей учетной политики по сравнению с другими организациями в своей отрасли;
- характер и существенность (количественная или качественная) исправленных и накопленных неисправленных искажений, связанных с недобросовестными действиями или ошибками, при их наличии;
- характер и объем аудиторских процедур, необходимых для решения вопроса, в том числе объем специальных навыков или знаний, необходимых для выполнения аудиторских процедур или оценки результатов этих процедур, при их наличии, и характер консультаций, требующихся аудиторской группе по этому вопросу;
- характер и серьезность сложностей, связанных с применением аудиторских процедур, оценкой результатов этих процедур и получением уместных и надежных доказательств, на которых основывается мнение аудитора, особенно в случае, когда суждения аудитора приобретают более субъективный характер;
- серьезность любых выявленных недостатков средств контроля, имеющих отношение к данному вопросу;
- связь данного вопроса с рядом отдельных, но взаимосвязанных аспектов аудита. Например, долгосрочные договоры могут требовать значительного внимания аудитора к признанию выручки, судебным разбирательствам или иным оценочным обязательствам и могут оказывать влияние на другие оценочные значения и оценочные обязательства.

Процесс принятия решения аудитором при определении КВА предназначен для выбора меньшего количества КВА из числа вопросов, о которых ЛОКУ были проинформированы. Кроме того, применение риск-ориентированного подхода к аудиту может приводить к проведению различных аудиторских процедур в организациях, которые имеют схожие виды и обстоятельства деятельности. Таким образом, КВА могут различаться в зависимости от подхода, принятого аудитором, поскольку определенные факторы, характерные для организации или аудита, могут повлиять на суждение аудитора в отношении того, какие вопросы были наиболее значимыми в ходе аудита текущего периода.

Требования МСА 701 направлены на то, чтобы обеспечить баланс между обеспечением последовательности принципов идентификации и раскрытия КВА, и необходимостью использования профессионального суждения аудитора, чтобы КВА, сообщаемые в аудиторском заключении, были как можно более специфичными и актуальными для организации.

Чувствительная информация

Пункт 14 МСА 701 содержит закрытый перечень случаев, при которых информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении. Они затрагивают следующие обстоятельства:

- 1) публичное раскрытие вопроса запрещено законом или нормативным актом;
- 2) в крайне редких случаях аудитор определяет, что не следует информировать о вопросе в аудиторском заключении, так как имеется достаточное основание, чтобы предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения; при этом если организация публично раскрыла информацию о данном вопросе, это положение не применяется.

Информация об этих вопросах и причинах отказа аудитора от их раскрытия в аудиторском заключении должна быть задокументирована в аудиторской документации.

3.2. Сколько КВА должно быть в аудиторском заключении?

Количество КВА в аудиторском заключении является предметом суждения аудитора и может зависеть от размера и сложности организации, характера ее бизнеса и окружения, а также от обстоятельств аудиторского задания. Обычно аудитор идентифицирует и раскрывает в аудиторском заключении несколько КВА. Следует принимать во внимание, что слишком большое количество КВА может отвлечь внимание пользователей от действительно важных вопросов. Вместе с тем МСА 701 допускает, что в крайне редких случаях аудитор может определить, то КВА отсутствуют, при этом следует обращать внимание не на необходимость включения в аудиторское заключение раздела «Ключевые вопросы аудита».

4. Взаимосвязь КВА с другими разделами аудиторского заключения

4.1. Формулировки разделов

Вопрос, который приводит к выражению модифицированного мнения, и КВА

Вопрос, который приводит к выражению мнения с оговоркой или отрицательного мнения, по своему характеру является ключевым вопросом аудита. Его описание включается в раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» в соответствии с требованиями МСА 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении». При этом в разделе «Ключевые вопросы аудита» делается ссылка на раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)».

Если аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, запрещается включение раздела «Ключевые вопросы аудита» в аудиторское заключение.

Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности и КВА

Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности по своему характеру является ключевым вопросом аудита. Его описание включается в раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» в соответствии с требованиями МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности» (далее – МСА 570). При этом в разделе «Ключевые вопросы аудита» делается ссылка на соответствующий раздел. Аудитору не запрещается предоставлять в разделе «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» дополнительную информацию, не ограничиваясь обязательным содержанием. Например, аудитор может пояснить, что наличие существенной неопределенности в отношении

непрерывности деятельности имеет основополагающее значение для понимания финансовой отчетности пользователями и как этот вопрос был рассмотрен в ходе аудита.

Если в соответствии с МСА 570 аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности в отношении событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор может, тем не менее, определить, что один или несколько вопросов, относящихся к этому выводу, являются КВА. Например, такие обстоятельства могут возникнуть, когда были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но после рассмотрения планов руководства по устранению этих событий или условий руководство и аудитор приходят к выводу об отсутствии существенной неопределенности. Такие обстоятельства часто относятся к потенциально опасным ситуациям, называемых «close call».

Обязанности аудитора в таких потенциально опасных ситуациях описаны в п. 20 МСА 570. В п. А41 МСА 701 представлены примеры в помощь аудитору при описании КВА в таких случаях, в частности, когда аудитор обращает внимание на ключевые аспекты соответствующих раскрытий в финансовой отчетности. Например, КВА может включать аспекты выявленных событий или условий, раскрытых в финансовой отчетности, такие как существенные операционные убытки, доступные кредитные линии и возможное рефинансирование долга или несоблюдение кредитных соглашений, а также соответствующие смягчающие факторы.

Раздел «Важные обстоятельства» и КВА

Использование раздела «Важные обстоятельства» не заменяет собой описания отдельных ключевых вопросов аудита. Кроме того, возможны случаи, когда имеется вопрос, который не является КВА в соответствии с МСА 701 (на том основании, что он не потребовал значительного внимания аудитора), но который, в соответствии с суждением аудитора, имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями (например, событие после отчетной даты). Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к такому вопросу, данный вопрос включается в раздел «Важные обстоятельства» в аудиторском заключении в соответствии с МСА 706 (пересмотренным) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении» (далее – МСА 706).

Сводный анализ взаимосвязи КВА с другими разделами аудиторского заключения

Таблица ниже показывает, в каких разделах аудиторского заключения должно содержаться описание соответствующего КВА.

	Раздел, в котором вопрос должен быть описан	Содержание раздела «Ключевые вопросы аудита»¹
--	--	---

¹ Помимо вводной обязательной информации, указанной в разделе 5.3 настоящих Методических материалов

<p>Вопрос, который приводит к выражению мнения с оговоркой</p>	<p>Основание для выражения мнения с оговоркой</p>	<p>Ссылка на раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой», например²: <i>«В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении».</i></p>
<p>Вопрос, который приводит к выражению отрицательного мнения</p>	<p>Основание для выражения отрицательного мнения</p>	<p>Ссылка на раздел «Основание для выражения отрицательного мнения», например: <i>«В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении».</i></p>
<p>Вопрос, который приводит к отказу от выражения мнения</p>	<p>Основание для отказа от выражения мнения</p>	<p>Раздел «Ключевые вопросы аудита» не включается в аудиторское заключение.</p>
<p>Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности</p>	<p>Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности</p>	<p>Ссылка на раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», например³: <i>«В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении».</i></p>

² Пример 1 из Приложения к МСА 705

³ Пример 1 из Приложения к МСА 570

<p>Вопрос, раскрытый в отчетности, к которому аудитор хочет привлечь внимание пользователей, который по своему характеру является КВА</p>	<p>Ключевые вопросы аудита</p>	<p>Вопрос, определенный как КВА, не должен описываться в разделе «Важные обстоятельства»⁴. Если вопрос, отнесенный к КВА, имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то аудитор может подчеркнуть относительную важность этого вопроса или привлечь к нему дополнительное внимание, выделив данный вопрос среди других вопросов, содержащихся в разделе «Ключевые вопросы аудита» (например, расположив его первым), или включив дополнительную информацию в описание КВА, чтобы указать на важность данного вопроса для понимания финансовой отчетности.</p>
---	--------------------------------	--

4.2. Порядок представления разделов в аудиторском заключении.

Согласно требованиям МСА 700 аудиторское заключение должно начинаться с раздела «Мнение», за которым должен следовать раздел «Основание для выражения мнения». Международные стандарты аудита не содержат требований по порядку представления других разделов аудиторского заключения. Расположение разделов в аудиторском заключении (кроме разделов «Мнение» и «Основание для выражения мнения») предполагается располагать в порядке относительной важности вопроса.

На практике раздел «Ключевые вопросы аудита» представляется, как правило, сразу после раздела «Основания для выражения мнения», если нет раздела «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», который обычно превалирует по важности над остальными КВА.

МСА 700 требует использовать конкретные заголовки для различных разделов аудиторского заключения, в том числе для раздела «Ключевые вопросы аудита», чтобы помочь сделать аудиторские заключения, которые относятся к аудиту, проведенному в соответствии с Международными стандартами аудита, более узнаваемыми.

5. Описание КВА

5.1. Содержание КВА

Описание КВА должно быть четким, кратким, понятным и специфичным для организации.

⁴ Пункт 8(b) МСА 706

Описание КВА должно давать лаконичное объяснение, позволяющее предполагаемым пользователям понять, почему этот вопрос был одним из наиболее значимых в процессе аудита и как этот вопрос был рассмотрен аудитором.

Описание КВА должно ссылаться на раскрытие информации в финансовой отчетности, если такое раскрытие имеется в отчетности.

Уровень детализации, включенный в каждое описание КВА, является вопросом профессионального суждения и может варьироваться в зависимости от обстоятельств конкретного задания. При этом следует избегать типовых («шаблонных») подходов к описанию КВА.

Раздел «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения должен включать вводную формулировку для пояснения того, что такое КВА, как аудитор рассматривал эти вопросы в контексте аудита финансовой отчетности в целом и при формировании мнения о ней, и что аудитор не выражает отдельного мнения по этим вопросам.

Кроме того, описание каждого КВА должно включать следующее:

- ссылку на соответствующее раскрытие информации в отчетности (при наличии);
- описание, почему вопрос был признан одним из наиболее значимых в ходе аудита и, следовательно, определен как КВА;
- описание того, как вопрос был изучен в ходе аудита.

Пункт А46 МСА 701 поясняет, что аудитор может включить в описание КВА следующие элементы или их комбинацию:

- описание процедур в ответ на выявленные риски или описание использованного подхода аудитора;
- краткий обзор выполненных процедур;
- указание на результат проведенных процедур;
- основные наблюдения по данному вопросу.

Таким образом, примерная структура каждого КВА в аудиторском заключении включает следующие элементы:

- 1) название КВА;
- 2) описание, почему вопрос был определен как ключевой вопрос аудита:
 - краткое описание предмета КВА со ссылками на соответствующие раскрытия в отчетности (если применимо);
 - описание причин, по которым аудитор определил данный вопрос в качестве КВА;
- 3) то, как вопрос был изучен в ходе аудита:
 - описание основных процедур, выполненных аудитором в ответ на выявленные риски;
 - результаты проведенных процедур.

Сообщение аудитора о КВА в аудиторском заключении не предназначено для замены надлежащих и уместных раскрытий финансовой отчетности. Раскрытие информации в финансовой отчетности является обязанностью руководства, составляющего отчетность. Следовательно, при описании КВА аудитор

целесообразно избегать включения информации, которая не представлена в финансовой отчетности.

Аудитору следует соблюдать осторожность при выработке формулировок в отношении КВА так, чтобы:

- описание КВА не давало оснований полагать, что вопрос не был надлежащим образом рассмотрен аудитором при формировании мнения о финансовой отчетности;
- описание КВА было непосредственно связано с конкретными обстоятельствами организации, позволяя при этом избежать общих или стандартных фраз;
- было учтено, как этот вопрос изложен в соответствующем раскрытии финансовой отчетности, при наличии такого раскрытия;
- описание КВА не содержало и не подразумевало выражения отдельного мнения аудитора по отдельным элементам финансовой отчетности или по отдельно взятым вопросам.

Таким образом, включение КВА в аудиторское заключение не подменяет:

- а) информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности;
- б) выражение аудитором модифицированного мнения;
- в) представление информации в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность.

5.2. Порядок представления КВА

Каждый ключевой вопрос аудита должен быть представлен в отдельном подразделе с соответствующим подзаголовком.

Порядок изложения отдельных вопросов в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения является предметом профессионального суждения. Например, такая информация может быть представлена в порядке относительной важности на основе суждения аудитора или может соответствовать тому, как вопросы раскрываются в финансовой отчетности.

5.3. Примеры описания КВА

Приведенные ниже примеры КВА представлены исключительно в иллюстративных целях. МСА 701 требует, чтобы описание КВА было адаптировано к фактам и обстоятельствам отдельного аудиторского задания и организации таким образом, чтобы предоставить уместную и содержательную информацию инвесторам и другим пользователям аудиторского заключения.

КВА различаются по количеству и выбору затрагиваемых вопросов, а также по характеру их описания.

Обязательная информация

Обязательная информация, которая должна быть включена в аудиторское заключение в отношении КВА, представленных в разделе «Ключевые вопросы аудита»

Раздел «Ключевые вопросы аудита» должен начинаться со следующих утверждений в форме, близкой к указанной ниже формулировке:

«Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему

профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам».

Эта стандартная формулировка предназначена для предоставления пользователям аудиторского заключения концепции КВА, в частности того, что:

- сообщение КВА не означает, что вопрос не был должным образом решен аудитором при формировании мнения о финансовой отчетности;
- описание КВА не предназначено для представления или не подразумевает представления отдельного мнения по отдельным элементам финансовой отчетности.

Кроме того, раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должно включать следующее описание в отношении КВА (или близкую к указанной ниже формулировке):

«Из тех вопросов, которые мы довели до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление организации, мы определили вопросы, которые были наиболее значимы для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом, или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения».

Описание, почему вопрос был определен как КВА

Описание КВА в аудиторском заключении должно дать предполагаемым пользователям представление о том, почему вопрос был определен как КВА (т.е. почему он имел наибольшее значение при аудите финансовой отчетности за текущий период). Как отмечено выше в разделе 3.1 настоящих Методических материалов, МСА 701 предоставляет руководство по схеме принятия решений на основе профессионального суждения аудитора для определения относительной важности вопроса, доведенного до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и того, является ли такой вопрос КВА.

Аудитор может описать, почему вопрос был определен как КВА, например, следующим образом.

- **Оценка финансовых инструментов.** Инвестиции Организации в структурированные финансовые инструменты составляют XX% от общей суммы ее финансовых инструментов. Из-за их уникальной структуры и в связи с отсутствием котировок на активных рынках оценка этих инструментов основана на внутренних моделях, разработанных Организацией. Этой оценке присуща значительная неопределенность в силу высокой степени влияния субъективного суждения и большого количества допущений с учетом сложности используемых моделей. В результате оценка этих инструментов

имела большое значение для нашего аудита.

- **Влияние новых стандартов бухгалтерского учета.** С 1 января 2022 г. вступил в силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», в связи с чем, начиная с 2022 года Общество изменило учетную политику в отношении учета аренды. В связи с тем, что применение указанного стандарта потребовало от руководства Общества определения срока аренды и ставки дисконтирования, при формировании которых руководством Общества были применены значительные допущения и суждения, а также в связи с тем, что балансовая стоимость объектов аренды является существенной для годовой бухгалтерской отчетности Общества, указанный вопрос являлся одним из ключевых вопросов для нашего аудита.
- **Внедрение нового ИТ-приложения по системе управления предприятием.** В 2022 году Общество перешло на новую систему управления предприятием – «XXX». В ходе перехода на «XXX» произошло обновление общих средств контроля в информационных системах и прикладных средств контроля Общества с учетом специфики новой ИТ-среды. Принимая во внимание повышенный риск нарушения целостности финансовой информации, присущий миграции учетных данных, а также риски в отношении учетных записей отчетного периода в связи с изменениями в ИТ-среде, процессах и процедурах контроля, которые в совокупности влияют на процесс подготовки финансовой отчетности Общества, мы считаем внедрение «XXX» ключевым вопросом аудита.

Описание того, как этот вопрос был изучен в ходе аудита

Описание КВА в аудиторском заключении предназначено для того, чтобы раскрыть, как этот вопрос рассматривался в ходе аудита, т.е. какие аудиторские процедуры были выполнены в отношении ключевого вопроса аудита. Детализация, с которой должно быть представлено такое описание, является вопросом профессионального суждения аудитора.

Если аудитор в описании КВА дает указание на результаты аудиторских процедур, это следует делать с особой осторожностью, чтобы у пользователей не сложилось впечатление, что эти результаты подразумевают отдельное мнение аудитора по отдельному КВА или каким-либо образом подвергают сомнению мнение аудитора о финансовой отчетности в целом.

Аудитор может описать, как вопрос был изучен в ходе аудита, например, следующим образом.

- **Признание выручки.** Наши аудиторские процедуры для снижения риска существенного искажения, связанного с признанием выручки, включали: тестирование автоматизированных средств контроля с помощью наших ИТ-специалистов, в том числе по вводу условий договоров и цен отдельных рекламных кампаний; сравнение этих условий и данных о ценах с соответствующими контрактами и с данными системы биллинга; подробный анализ выручки и сроков ее признания на основе ожиданий, основанных на наших отраслевых знаниях и внешних рыночных данных, с учетом отклонений от наших ожиданий.
Кроме того, мы проанализировали на выборочной основе коммерческие договоренности по долгосрочным послепродажным договорам на оказание услуг и договорам купли-продажи.

Мы также рассмотрели соответствующие раскрытия о выручке и прибыли, признанных в течение года от продажи продукта ХХХ и послепродажных услуг, в финансовой отчетности.

- **Изменение учетной политики.** Мы проанализировали изменения учетной политики Общества в отношении учета объектов основных средств. Мы выполнили проверку входящих остатков по счетам учета основных средств на дату вступления в силу ФСБУ 6/2020 «Основные средства», в том числе, с привлечением наших экспертов, проанализировали определенные Обществом суммы ликвидационной стоимости для разных групп основных средств, а также подходы Общества к пересмотру остаточных сроков полезного использования, и провели техническую проверку загрузки обновленных данных в учетную систему Общества.

В рамках проведения аудиторских процедур в отношении проведенной Обществом проверки основных средств на обесценение мы проанализировали допущения и предпосылки, используемые при определении тестируемой единицы, генерирующей денежные средства, и при расчете ее ценности использования. Кроме того, мы осуществили анализ проведенной руководством Общества оценки чувствительности результатов теста на обесценение к изменениям используемых при расчете основных предпосылок и допущений.

Мы также рассмотрели соответствующие раскрытия в финансовой отчетности.

- **Внедрение нового программного продукта.** Наши аудиторские процедуры включали изучение и оценку системы управления проектом внедрения «ААА» и плана миграции учетных данных. Мы привлекли экспертов в области информационных технологий для целей тестирования разработки, внедрения и операционной эффективности ряда общих средств контроля по процессу миграции учетных данных.

Мы протестировали разработку и внедрение контрольных процедур в процессе миграции учетных данных и дополнительно протестировали по существу точность и полноту перенесенных в новую систему учетных данных по состоянию на 1 июля 2022 года путем сравнения с соответствующими данными исторических систем по состоянию на 30 июня 2022 года.

Мы также понизили существенность для проведения аудиторских процедур в отношении операций за 2022 год с целью более детального тестирования по существу в ответ на выявленные существенные риски в отношении учетных записей.

Ссылка на соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности

Сообщение аудитора о КВА в аудиторском заключении не предназначено для замены надлежащего и уместного раскрытия в финансовой отчетности, сделанного руководством. Описание каждого ключевого вопроса аудита в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, при ее наличии. Ссылка на раскрытие информации в отчетности позволяет предполагаемым пользователям лучше понять, как руководство рассматривало этот

вопрос при подготовке финансовой отчетности. В дополнение к ссылке на раскрытие информации, описание КВА в аудиторском заключении может привлечь внимание к ключевым аспектам такого раскрытия информации. Таким образом, степень раскрытия руководством конкретных аспектов конкретного вопроса в финансовой отчетности может помочь аудитору в описании того, как эти конкретные аспекты были рассмотрены в ходе аудита, чтобы предполагаемые пользователи могли понять, почему этот вопрос является КВА.

Аудитор может сделать ссылку на соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности, например, следующим образом.

- **Обесценение гудвила.** Информация о гудвиле включена в Примечание XX к годовой консолидированной финансовой отчетности, в котором поясняется, что небольшие изменения в использованных ключевых допущениях могут привести к обесценению баланса гудвила в будущем.
- **Создание резервов на возможные потери по ссудной и приравненной к ней задолженности.** Информация о ссудной задолженности и о величине сформированных резервов на возможные потери представлена в пунктах XX-XX пояснительной информации к годовой финансовой отчетности Банка.
- **Обесценение долгосрочных финансовых вложений – пояснение XX к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.**

Дополнительные элементы, добровольно раскрываемые аудиторами

Некоторые аудиторы включают дополнительные элементы в описание КВА в аудиторском заключении. Такой подход связан с тем, что уровень детализации, который выбирает аудитор при описании КВА в аудиторском заключении, является предметом профессионального суждения.

Содержание раздела «Ключевые вопросы аудита» в случае отсутствия КВА

Указанные в настоящем подразделе формулировки относятся к трем видам обстоятельств:

- 1) крайне редкий случай, когда аудитор определил, что КВА отсутствуют;
- 2) аудитор определил, что информация о КВА не будет сообщена в аудиторском заключении и что иные вопросы, которые можно определить как КВА, отсутствуют;
- 3) аудитор определил, что к КВА относятся только вопросы, которые привели к выражению модифицированного мнения, или существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности.

Пример рекомендованной формулировки в аудиторском заключении в случае, если аудитор определил, что ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить, отсутствуют, приведен в п. A58 МСА 701:

«Мы определили, что [за исключением вопроса, изложенного в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)" или в разделе "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности"] отсутствуют [иные] ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении».

6. Основные ошибки в описании КВА

При составлении аудиторского заключения в расширенном формате раздел «Ключевые вопросы аудита» и раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» должны содержать обязательные формулировки, указанные в МСА 701 и приведенные в п. 5.3 настоящих Методических материалов. Незначительное изменение этих формулировок не считается ошибкой, в то время как их отсутствие является нарушением требований Международных стандартов аудита.

Отсутствие раздела «Ключевые вопросы аудита» при применении расширенного формата аудиторского заключения является недопустимым. Отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита» должен быть включен в аудиторское заключение даже в тех крайне редких случаях, когда аудитор определяет, что КВА отсутствуют или что единственными КВА являются вопросы, служащие основанием для выражения мнения с оговоркой (или отрицательного мнения) и/или для включения в раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности». В этом случае в раздел «Ключевые вопросы аудита» включается заявление об этом факте (см. пример в разделе 5.3 настоящих Методических материалов).

Как указано в разделе 5.1 настоящих Методических материалов, при подготовке описания КВА следует аккуратно выбирать формулировки для представления информации о том, почему вопрос был признан одним из наиболее значимых в ходе аудита и, следовательно, определен как КВА, а также о том, как этот вопрос рассматривался в ходе аудита. Следует использовать понятные (т.е. не слишком технические, узкоспециализированные) термины, краткие лаконичные фразы, специфичные для проведенного аудита и для организации комментария.

Основные недостатки при описании конкретных КВА сводятся к следующему:

- не соблюдается баланс между содержательностью и лаконичностью информации о КВА;
- представляется общее описание процесса аудита, а не информация о конкретных результатах аудиторских процедур;
- используются шаблонные фразы и стандартные описания;
- используются узкоспециальные термины или жаргонизмы;
- текст содержит формулировки, которые могут подразумевать выражение мнения об определенной статье, рассмотренной в КВА; поэтому, в частности, следует избегать фраз «мы подтвердили», «мы проаудировали» и т.п.

7. Документирование

Аудитор должен отразить в аудиторской документации:

- 1) все вопросы, которые требовали его значительного внимания, и обоснование вывода о том, является ли каждый из этих вопросов КВА;
- 2) подтверждение того, что все КВА были сообщены и обсуждены с ЛОКУ с указанием на конкретные рабочие документы, подтверждающие соответствующее информационное взаимодействие;
- 3) конкретные выполненные аудиторские процедуры, описанные в КВА;
- 4) если применимо, обоснование определения того, что КВА, о которых

необходимо проинформировать в аудиторском заключении, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, о которых следует проинформировать, являются вопросы, служащие основанием для выражения мнения с оговоркой (или отрицательного мнения) и/или для включения в раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»;

5) если применимо, обоснование решения аудитора не информировать о вопросе, который был определен как ключевой вопрос аудита, в аудиторском заключении.