



**Deloitte.**

Новое аудиторское  
заключение  
Повышение  
прозрачности  
и информативности

2016



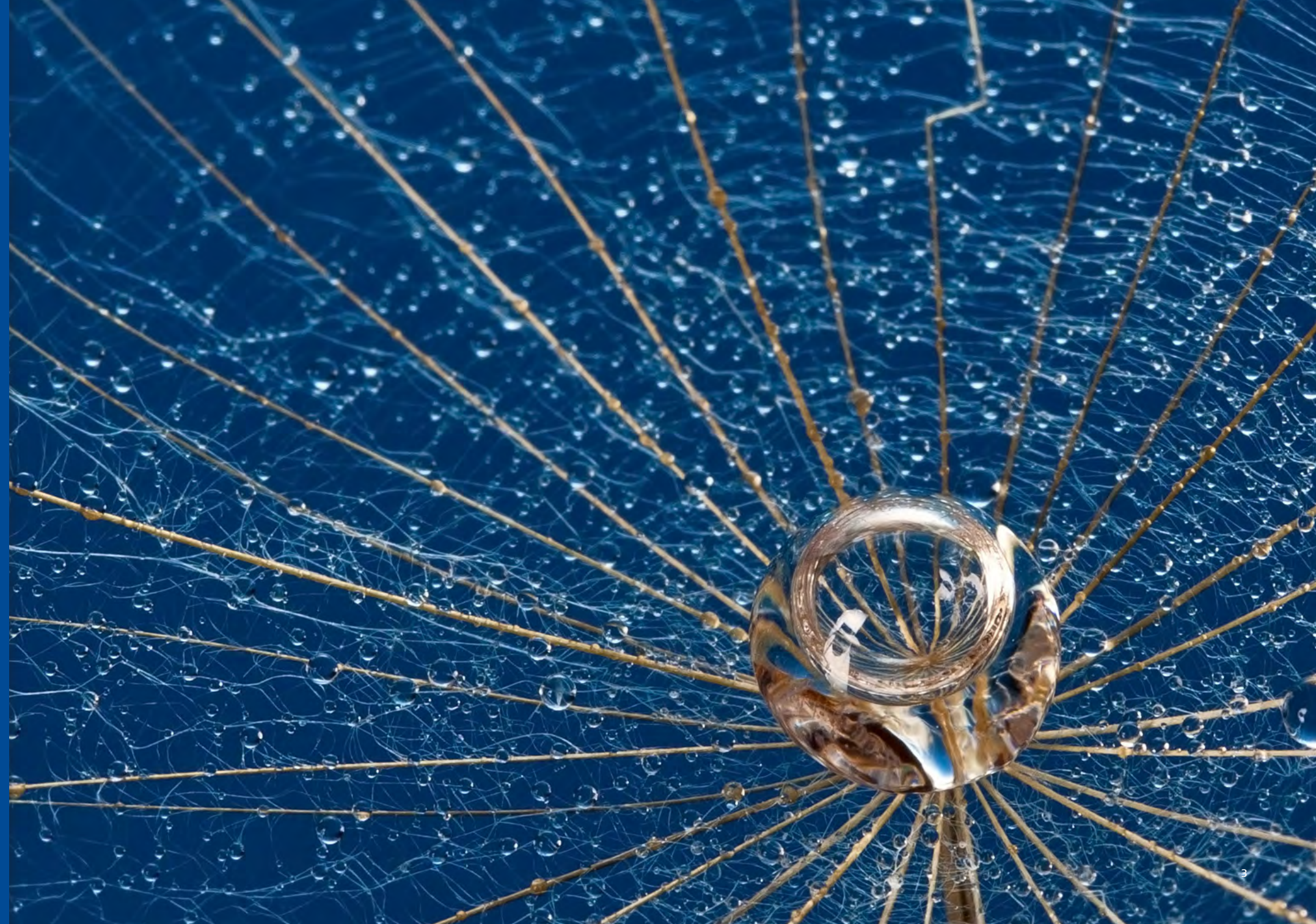


# Вступление

За последние годы сложность финансового учета организаций существенно возросла. В частности, значительно шире применяются суждения, повысились требования к уровню экспертизы при выполнении бухгалтерских оценок, а также возрос уровень неопределенности, с которым приходится сталкиваться при подготовке финансовой отчетности. Кроме того, увеличился объем информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности. Несмотря на это, аудиторское заключение, являющееся ключевым документом, отражающим результаты аудита финансовой отчетности, до настоящего времени представляло собой стандартный отчет, составленный по принципу соответствия/несоответствия, содержащий минимальный объем информации об аудируемой организации и самом процессе аудита. После мирового финансового кризиса 2007–2008 годов инвесторы и другие пользователи финансовой отчетности потребовали повысить прозрачность и информативность аудиторского заключения.

В 2015 году по результатам пятилетней работы над проектом по пересмотру аудиторского заключения Комитет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), опубликовал новые и пересмотренные международные стандарты аудита (МСА). Они в значительной степени изменяют содержание и формат аудиторского заключения, а заключения по финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, будут содержать более подробную информацию о процессе проведения аудита.

Целью IAASB при разработке новых и пересмотренных МСА было повысить прозрачность и доверие к процессу аудита, финансовой отчетности и профессии аудитора.





# Ожидаемые преимущества

**Повышение прозрачности аудиторского заключения и доверия к процессу аудита:** пользователи финансовой отчетности хотели бы получать больше информации о том, каким образом проводится аудит. IAASB ожидает, что основным преимуществом новых и пересмотренных МСА будет повышение прозрачности аудита, что, в свою очередь, повысит доверие к аудиту. Мировой финансовый кризис привел к возникновению недоверия к корпорациям и их аудиторам, поэтому открытость аудиторов поможет повысить доверие к их работе.

**Значимость информации в аудиторском заключении:** аудиторское заключение организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, будет содержать важные и относящиеся непосредственно к аудируемой организации данные, а также информацию о наиболее существенных вопросах, возникших в процессе аудита. Отчеты по аудиту перестанут быть стандартными. Сейчас все аудиторские заключения похожи друг на друга, поэтому пользователи в основном обращают внимание только на раздел, содержащий мнение о финансовой отчетности. Более адресная информация может повысить интерес пользователей к аудиторскому заключению, а также улучшить их понимание процесса аудита.

**Сопоставимость:** сравнение ключевых вопросов аудита по компаниям, ведущим свою деятельность в одной отрасли, повышает понимание у пользователей отраслевых особенностей; сравнение заключений различных аудиторских организаций позволяет оценить качество процесса аудита.

**Улучшение взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, пользователями отчетности и регулируемыми органами:** новые аудиторские заключения будут способствовать более тесному сотрудничеству между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, что, в свою очередь, поможет повысить качество аудита и финансовой отчетности. Ожидается, что повысится взаимопонимание между аудитором и пользователями отчетности, включая регулирующие органы, а также между самой организацией и пользователями отчетности.

**Качество аудита и составления финансовой отчетности:** несмотря на то, что новые требования к аудиторскому заключению не приведут к существенным изменениям в процедурах аудита, они помогут аудиторам сконцентрироваться на наиболее существенных вопросах, возникающих в процессе аудита, что отразится на качестве аудита и применении аудитором профессионального скептицизма. Кроме того, ожидается повышение качества составления финансовой отчетности в связи с тем, что больше внимания будет уделяться раскрытию данных, на которые будут ссылаться аудиторы в своем заключении.

15 декабря  
2016 года

Прозрачность  
и доверие

Актуальность  
и достоверность

Сопоставимость

Взаимодействие

Качество



# Распространение расширенного аудиторского заключения в мире

Во всем мире повышаются требования регулирующих органов к аудиторскому заключению.



## Великобритания

- Совет по финансовой отчетности Великобритании (FRC) опубликовал поправки к Кодексу корпоративного управления и стандартам аудита Великобритании, содержащим, среди прочего, расширенное аудиторское заключение, которое должно применяться в отношении компаний, получивших листинг в категории «премиум», начиная с сентября 2013 года. Поправки были положительно приняты всеми заинтересованными сторонами. В связи с изменением аудиторского заключения также были введены новые требования к раскрытию следующей информации:
- основных суждений и существенных бухгалтерских оценок, сделанных руководством при составлении финансовой отчетности;
- отчета Комитета по аудиту, посвященного основным вопросам, касающимся подготовки финансовой отчетности, и их решению.

## США

13 августа 2013 года Совет по надзору за аудитом публичных компаний (PCAOB) опубликовал проект стандартов, содержащий расширенный формат аудиторского заключения, который, среди прочего, предполагает описание ключевых вопросов аудита. Стандарты должны будут применяться к компаниям, зарегистрированным в Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC). По результатам полученных комментариев, PCAOB планирует опубликовать измененные проекты стандартов в первом квартале 2016 года.

## ЕС

Европейский союз опубликовал директиву, вносящую поправки в Директиву об обязательном аудите, а также новое постановление в отношении порядка проведения аудита общественно значимых организаций, которое вводит требование о применении расширенного аудиторского заключения. Эти поправки также содержат дополнительные требования к аудитору и Комитету по аудиту, включая ротацию аудиторов, запрет на оказание некоторых услуг, не связанных с аудитом, а также требование по предоставлению аудитором общественно значимых организаций детального отчета Комитету по аудиту.

# Обзор новых требований

## Требования к компаниям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам:



**Ключевые вопросы аудита:** новый раздел аудиторского заключения, в котором представлена информация о вопросах, которые с точки зрения аудитора были наиболее существенными для аудита финансовой отчетности за текущий период.



**Указание имени аудитора, отвечающего за проведение аудита:** в России в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторского задания, так что данное изменение в МСА не окажет существенного влияния на российские организации.

## Требования ко всем организациям:



**Независимость и этические нормы:** заявление, подтверждающее независимость аудитора и исполнение его обязанностей по соблюдению этических норм с указанием информации о применимой юрисдикции или со ссылкой на «Кодекс этики профессиональных бухгалтеров» Комитета по международным этическим стандартам для бухгалтеров.



**Принцип непрерывности деятельности:** расширенное обсуждение применения принципа непрерывности деятельности, включая:

- описание обязанностей руководства аудируемого лица и аудитора в отношении рассмотрения вопросов непрерывности деятельности;
- при наличии существенной неопределенности и ее надлежащем раскрытии в финансовой отчетности — включение отдельного раздела в аудиторское заключение (ранее такая информация раскрывалась в разделе «Важные обстоятельства»).

Кроме того, аудитор теперь обязан проверять полноту раскрытия в финансовой отчетности информации о неопределенности в отношении непрерывности деятельности, т. е. о таких ситуациях, когда выявлены события и условия, которые могут вызвать сомнения в способности организации продолжать непрерывную деятельность, но на основании планов руководства организации был сделан вывод об отсутствии значительной неопределенности.



**Прочая информация:** включение раздела в отношении прочей информации, в котором раскрываются обязанности руководства и аудитора в части прочей информации. В этом разделе определяется прочая информация, полученная аудитором или получение которой ожидается в будущем (после подписания аудиторского заключения); описываются процедуры, выполненные аудитором в отношении прочей информации; делается утверждение о необнаружении случаев противоречия прочей информации данным, раскрытым в финансовой отчетности, или пониманию бизнеса организации аудитором, или дается описание существенных неисправленных искажений. Такой раздел должен быть включен в аудиторское заключение в следующих случаях:

- для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам — если

аудитором была получена прочая информация или получение такой информации ожидается после подписания аудиторского заключения;

- для прочих организаций — если аудитором была получена вся или часть прочей информации.



**Обязанности аудитора, руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление:** расширенное описание обязанностей аудитора и основных характеристик аудита, а также более детальное описание обязанностей руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в особенности в отношении оценки непрерывности деятельности организации. Кроме того, аудитор вправе представлять описание своих обязанностей и основных характеристик аудита не в самом аудиторском заключении, а в приложении к нему или, в тех случаях, когда это разрешено законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита, в аудиторском заключении может быть дана ссылка на веб-сайт соответствующего органа, где приведено соответствующее описание.



**Изменение порядка представления разделов в аудиторском заключении:** раздел «Мнение» должен быть представлен в начале аудиторского заключения, далее следует раздел «Основание для выражения мнения».



# Ключевые вопросы аудита



Ключевые вопросы аудита — те вопросы, которые с точки зрения аудитора были наиболее существенны для аудита финансовой отчетности за текущий период. Предполагается, что ключевые вопросы аудита должны быть специфичными для аудируемого лица и конкретного аудиторского задания, чтобы обеспечить представление пользователям адекватной и важной информации. В то же время целью включения данного раздела в аудиторское заключение не является предоставление пользователям полного списка всех вопросов, рассмотренных аудитором, поскольку это может привести к снижению ценности такой информации для пользователей. Пользователи должны быть сконцентрированы на нескольких действительно важных, ключевых аспектах, оказавших влияние на процесс аудита и его результаты. В этой связи стандарты предусматривают использование подхода, основанного на суждении аудитора, который помогает определить, какие из вопросов, которые были представлены лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, являются ключевыми. Этот подход

был разработан, чтобы помочь аудитору определить вопросы, которые имеют значение для инвесторов и других пользователей финансовой отчетности, в частности, аспекты, требующие применения существенных или сложных суждений со стороны руководства, а также вопросы, особенно важные для аудитора с точки зрения оценки рисков.

На число ключевых вопросов аудита, отраженных в аудиторском заключении, влияет как сложность организационно-правовой структуры аудируемого лица, особенности его деятельности и внешней среды, так и особенности аудиторского задания.

МСА 701 требует раскрывать следующую информацию в отношении каждого ключевого вопроса аудита:

- причины выделения данного вопроса как ключевого;
- каким образом данный вопрос был рассмотрен в процессе аудита;
- ссылка на соответствующее примечание в финансовой отчетности.

Уровень детализации описания определяется самим аудитором и может сильно различаться в зависимости от особенностей конкретного аудита. IAASB намеренно оставляет этот вопрос на усмотрение аудитора, чтобы избежать стандартных, шаблонных описаний. При этом также предполагается, что описание ключевого вопроса:

- не заменяет раскрытий, которые требуются в финансовой отчетности в отношении данного вопроса (т. е. не содержит описания самой финансовой информации, обоснования бухгалтерских оценок или примененных суждений);
- не является формой оговорки или описанием ограничения объема выполненных в ходе аудита работ (аудиторские процедуры, выполненные в отношении ключевого вопроса аудита, могут быть достаточными для выражения немодифицированного мнения; если же в результате проведенных процедур были выявлены несоответствия принципам учета или ограничения объема аудита, приводящие к оговорке, то такая оговорка описывается отдельно в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»);

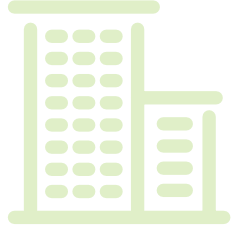
- не представляет собой мнения аудитора по отдельному вопросу (как и ранее, аудитор высказывает свое мнение по всей финансовой отчетности в целом).

Описание ключевых вопросов аудита призвано привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к аспектам, наиболее важным с точки зрения аудитора. Оно также является попыткой представить процесс аудита с позиции аудитора.



# Каким образом изменения повлияют на компании

- **Встречи аудитора с Комитетом по аудиту и руководством будут более интенсивными и будут происходить на более ранней стадии проведения аудита.** Поскольку аудиторское заключение будет содержать описание ключевых вопросов аудита и соответствующих аудиторских процедур, проект аудиторского заключения должен направляться руководству компании и ее Комитету по аудиту как можно раньше, чтобы дать представление о том, что будет отражено в заключении, а также позволить обсудить процедуры, выполненные аудитором в отношении ключевых вопросов, включая их достаточность и адекватность.
- **Комитет по аудиту должен заранее проверить раскрытия в финансовой отчетности и годовом отчете организации, включая раскрытие информации о непрерывности деятельности (даже при наличии неопределенности, не являющейся значительной)** — насколько адекватно и полно они раскрывают информацию о ключевых вопросах аудита, а также необходимо ли раскрытие дополнительной информации по этим аспектам, помимо данных, которые в обязательном порядке должны раскрываться в соответствии с требованиями к составлению финансовой отчетности.
- **Комитет по аудиту должен регулярно оценивать независимость аудитора,** включая предварительное одобрение неаудиторских услуг, оказываемых аудитором, и анализ состава услуг, оказываемых другими аудиторскими организациями.
- **Дополнительные процедуры, проводимые Комитетом по аудиту в отношении прочей информации:** определение состава прочей информации, сроков ее подготовки и предоставления аудитору, а также анализ документов, включаемых в прочую информацию, на предмет соответствия данным, представленным в финансовой отчетности.





# Заключение

Аудитору и аудируемым организациям, возможно, придется столкнуться с некоторыми трудностями при переходе на пересмотренные МСА. В частности, определение ключевых вопросов аудита может вызвать ряд затруднений, в особенности, если информация по этим вопросам не раскрывается в финансовой отчетности. Описание ключевых вопросов аудита в краткой, но понятной форме также может представлять сложности на первых этапах. В большинстве случаев изменения в процедуре подготовки аудиторского заключения могут привести к увеличению временных затрат аудитора и повлиять на сроки проведения аудита, поскольку процесс создания текста заключения и его согласования с руководством и Комитетом по аудиту аудируемой организации теперь будет занимать гораздо больше времени. В этой связи особенно важно вовлечение руководства и Комитета по аудиту в процесс аудита на более ранних этапах. При этом, мы надеемся, что предоставление более подробной информации в аудиторском заключении поможет пользователям отчетности принимать более взвешенные и обоснованные решения с учетом данных проаудированной финансовой отчетности.





# deloitte.ru

## О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее – ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about). Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте [www.deloitte.ru/about](http://www.deloitte.ru/about).

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финансов государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 225 000 специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее – «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.