**pISSN 2073-5081**
**eISSN 2311-9381**

*Международные стандарты учета и отчетности*

# ПРАКТИКА ПЕРВОГО ПРИМЕНЕНИЯ МСА 701 «ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ» В РОССИИ

**Михаил Анатольевич ГОРОДИЛОВ [a,•], Елена Александровна ПАСТУХОВА [b]**

[a] доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Российская Федерация
mag@econ.psu.ru
https://orcid.org/0000-0002-4609-4888
SPIN-код: 4534-7646

[b] кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики,
Пермский государственный гуманитарно-педагогический университет, Пермь, Российская Федерация
svetp1107@mail.ru
https://orcid.org/0000-0002-7763-0372
SPIN-код: 6285-9851

[•] Ответственный автор

**История статьи:**
Получена 26.04.2018
Получена в доработанном виде 06.09.2018
Одобрена 26.09.2018
Доступна онлайн 15.10.2018

**УДК** 657.6
**JEL:** M42

**Аннотация**

**Тема.** Принятие Международных стандартов аудита (МСА) в России на национальном уровне с 2017 г. совпало с «революционными» изменениями и самих МСА, в особенности по вопросу составления аудиторского заключения. Так, новый МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» поставил новую задачу для аудитора: определить ключевые вопросы аудита и, сформировав мнение о финансовой отчетности, проинформировать об этих вопросах, описав их. В статье проводится анализ причин, обусловивших включение ключевых вопросов аудита в состав аудиторских заключений.

**Цели.** Выявление наиболее общих черт свойственных аудиторским заключениям с включением раздела о ключевых вопросах аудита.

**Методология.** В процессе подготовки статьи исследованы 104 аудиторских заключения по итогам аудита финансовой отчетности за 2016 г. крупнейших российских компаний различных сфер деятельности.

**Результаты.** В результате обобщения практики первого применения МСА 701 в России, сделан вывод о том, что аудиторские организации применяли МСА 701 в исследуемом периоде чаще всего для объектов бухгалтерского учета и отчетности, при оценке которых риск искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности был наиболее существенным вследствие высокого удельного веса соответствующих статей и фактора неопределенности. Соответствующие прогнозные оценки требовали субъективных профессиональных суждений как внутренних, так и внешних специалистов, экспертов.

**Выводы.** МСА 701 применяется в первую очередь при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых, публичных акционерных обществ, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Анализ содержательной части разделов «Ключевые вопросы аудита» в соответствующих аудиторских заключениях показал, что существует большое количество наиболее значимых для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ключевых вопросов. Чаще всего встречались ключевые вопросы, связанные с признанием выручки, оценкой обесценения основных средств, оценкой и обесценением финансовых активов, запасов.

**Ключевые слова:** аудит, международные стандарты аудита, ключевые вопросы аудита

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Городилов М.А., Пастухова Е.А. Практика первого применения МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» в России // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, № 10. – С. 1116 – 1128.
https://doi.org/10.24891/ia.21.10.1116

В соответствии с поправками, внесенными в законодательство РФ[1], с 2017 г. вступили в силу Международные стандарты аудита (МСА). МСА были приняты в России в качестве национальных стандартов в период «революционных» изменений самих МСА, в особенности по вопросу составления аудиторского заключения. Новый Международный стандарт аудита (МСА) 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», вступивший в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 г. или после этой даты[2], сформулировал для аудиторов новую задачу: определить ключевые вопросы аудита и, сформировав мнение о финансовой отчетности, проинформировать о них, описав их в аудиторском заключении[3].

В результате упомянутых преобразований аудиторские заключения, выпускаемые в соответствии с МСА, претерпели существенные изменения и для определенных (в первую очередь, публичных) компаний превратились из общих, скорее формальных, документов в ценные инструменты передачи важной информации [1]. Основные изменения связаны с выделением и описанием ключевых вопросов аудита. Как сформулировано в МСА 701, это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются наиболее значимыми. Авторский перевод текста МСА является более подробным: «ключевые» вопросы аудита (key audit matters) – это информация, которая в соответствии с профессиональным суждением самого аудитора в текущем (проверяемом) периоде имела бы наибольшую степень значимости для пользователей финансовой отчетности публичных компаний; при этом такая информация в аудиторском заключении раскрывается обособленно от других структурных элементов [2].

Какова природа необходимости включения в отчет аудитора дополнительной информации, получившей название *«ключевых» вопросов аудита*? Почему новое требование – обязательно включить дополнительный раздел в отчет аудитора затронуло лишь *публичные* компании (listed entities), являющиеся общественно значимыми? По мнению одного из авторов, изложенному в более ранней статье [2], ответ на данный вопрос следует искать в описании особенностей фондового рынка, на котором обращаются ценные бумаги публичных компаний, а также рассмотрев информационные потребности пользователей финансовых отчетов – инвесторов, посредников, аналитиков, которые заинтересованы в получении максимально полной и достоверной информации о деятельности таких компаний в сжатом и структурированном виде. Финансовая отчетность последних, включая отчеты о финансовом положении и результатах деятельности за отчетный период, содержит большой массив информации, называемой *примечаниями (notes)* в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Как правило, такие *примечания* раскрывают положения учетной политики, дают подробные комментарии по поводу структуры соответствующих показателей, показывают их динамику в сравнении с предыдущим отчетным периодом, раскрывают дополнительную информацию, которую менеджмент компании, по согласованию с аудиторами, относит к категории *существенной*. В этой связи как раз и возникает необходимость выделить из всей совокупности, большого массива данных, представленных в примечаниях, те из них, которые, хотя и не приводят к модификации аудиторского мнения, но являются ***ключевыми**, наиболее значимыми и важными.*

Таким образом, обоснованным представляется вывод о том, что *«ключевые» вопросы аудита*

[1] О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 01.12.2014 № 403-ФЗ // Российская газета. 3 декабря 2014 г.

[2] Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2017 Edition. Volume I. International Auditing and Assurance Standards Board. URL: https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other

[3] Международный стандарт аудита (МСА) 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н «О введении в действие Международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»).

*направлены на то, чтобы сделать отчет аудитора более информативным, «коммуникативным», прозрачным, полезным с точки зрения пользователей проаудированной финансовой отчетности, которые должны будут обращать большее внимание на те аспекты, которые будут выделены аудитором из общего объема раскрытий в форме примечаний (notes).*

В соответствии с МСА 701 в аудиторском заключении недостаточно просто перечислить ключевые вопросы аудита. Независимый аудитор должен описать каждый из них в разделе «Ключевые вопросы аудита», используя при этом следующую структуру:

1) обоснование того, почему вопрос рассмотрен как наиболее значимый для пользователей, то есть почему он был определен как ключевой вопрос аудита;

2) краткое описание методологических подходов, методики и процедур, применяемых сотрудниками при изучении ключевых вопросов в ходе аудита;

3) наличие ссылок на конкретную информацию, раскрываемую в финансовой отчетности, если такая имеется.

Анализируемый стандарт содержит конкретные требования к качеству информации о ключевых вопросах аудита. Аудитор должен разъяснить факты, перечисленные в разделе «Ключевые вопросы аудита», таким образом, чтобы они были наиболее полезны для предполагаемых пользователей и представляли для них конкретный интерес. Аудитор должен учитывать уместность информации для предполагаемых пользователей, избегая при этом излишней стандартизированности описания, снижающей ее полезность.

При этом исследование показало, что в международной практике у конкретных аудиторов (аудиторских организаций) складывается или уже сформировался определенный «стиль» раскрытия ключевых вопросов аудита, который соответствует идеологии применения анализируемого стандарта.

Отечественных исследований в области теории и практики применения МСА 701 явно недостаточно. Так, И.Н. Санникова и Т.А. Рудакова исследуют раскрытие ключевых вопросов аудита с точки зрения информационных рисков внутреннего и внешнего характера [3]. При этом, говоря о практике применения МСА 701, они ссылаются на публикацию А. Терехиной и В. Андреевой, в которой приведены материалы аудиторской компании «Делойт и Туш» по итогам обобщения практики применения МСА 701 независимыми аудиторами Великобритании [4].

Для изучения практики первого применения МСА 701 в России нами были проанализированы 104 аудиторских заключения по итогам аудита финансовой отчетности за 2016 г. крупнейших российских компаний различных сфер деятельности. Подчеркивается то, что большинство указанных организаций входят в список крупнейших, так называемых *«общественно значимых»*, для которых, как правило, предусмотрена обязанность по подготовке консолидированной финансовой отчетности. Согласно общедоступной информации, всего в России в 2013–2014 гг. таких организаций насчитывалось порядка 1,5 тысячи[4]. Следовательно, случайная выборка 104 аудиторских заключений по итогам аудита финансовой отчетности за 2016 г. крупнейших российских компаний авторам представляется репрезентативной.

*Примечание.* В целях определения выборки применялся Международный стандарт аудита (МСА) 530 «Аудиторская выборка», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России № 192н от 24.10.2016. В соответствии с ним понятие «выборочная проверка» – это применение аудиторских процедур к менее чем 100% элементов одной статьи отчетности или группы однотипных операций.

[4] Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов России на 2014 год и плановый период 2015–2017 годов. М.: Министерство финансов Российской Федерации, 2014. С. 5. URL: http://old.minfin.ru/common/upload/library/2014/04/main/Rash_kolleg_2014.pdf

Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для формирования или содействия в формировании выводов, касающихся генеральной совокупности, из которой произведена выборка. Отбор элементов для подлежащей проверке совокупности заключается в том, чтобы каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности мог попасть в отбор. Согласно стандарту основными методами отбора совокупности являются случайный, систематический и бессистемный методы. В ходе проводимого исследования авторы применяли метод случайного отбора. В ходе выборочного исследования авторы избегали какой-либо предвзятости или предсказуемости, стараясь сохранить возможность отбора в отношении всех статей генеральной совокупности.

По итогам исследования сделаны следующие выводы.

**Вывод 1.** Информация, содержащаяся в открытых и общедоступных источниках, включая Интернет, не позволяет сделать однозначных выводов о том, чем руководствовались независимые аудиторы при определении того, проводить ли аудит в 2017 г. в соответствии с Федеральными стандартами аудиторской деятельности (ФСАД) либо Международными стандартами аудита (МСА).

Напомним, что в 2017 г. аудиторские организации и индивидуальные аудиторы по договорам на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний, заключенным до 01.01.2017, вправе были проводить аудит в соответствии с ФСАД[5].

Например, аудит финансовой отчетности за 2016 г. следующих крупнейших российских компаний проводился в соответствии с национальными стандартами: ПАО «Автоваз», ПАО «Камаз», ПАО «ВТБ 24», ПАО «Почта Банк» (независимый аудитор ООО «Эрнст энд Янг»), ПАО «СИБУР Холдинг» (независимый аудитор АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»), ПАО «Акционерная нефтяная компания «Башнефть», ПАО «М.Видео» (независимый аудитор АО «Делойт и Туш СНГ») и др. Лишь в сорока случаях из исследованной нами выборки аудит финансовой отчетности за 2016 г. проводился в соответствии с МСА.

Одной из причин обозначенной ситуации является то, что в 2017 г. далеко не все аудиторские компании, работавшие на российском рынке, проводили аудит в соответствии с международными стандартами. Напомним, действовавшее на тот момент времени законодательство допускало возможность проведения аудита и по национальным стандартам в том случае, если договор оказания аудиторских услуг был заключен до 2017 г. Многие аудиторские организации использовали данное право. При этом собственные наблюдения авторов показывают, что даже в настоящее время наличие требований по обязательному применению МСА де-юре еще не означает их фактического использования в работе де-факто. Следует отметить, что указанное обстоятельство не применимо к крупным, сетевым аудиторским компаниям. Причина заключается в том, что у сотрудников аудиторских организаций в исследуемом периоде было недостаточно знаний и опыта в этой сфере. Существовал явный дефицит специалистов, имеющих хорошую теоретическую и практическую подготовку, необходимую для проведения аудиторских проверок в соответствии с МСА. У части аудиторских компаний не были завершены работы, связанные с совершенствованием методологии и методики проведения аудиторских проверок, оформления аудиторских процедур в соответствии с МСА. В связи с этим МСА 701 в 2017 г. могли применять только те аудиторские организации, которые в своей работе руководствовались МСА (что делает выборку, сделанную авторами, еще более репрезентативной).

**Вывод 2.** МСА применимы к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности,

[5] О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 01.12.2014 № 403-ФЗ // Российская газета. 3 декабря 2014 г.

составленной как по РСБУ (ФСБУ), так и МСФО.

В исследованной нами выборке МСА применялись при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной как по РСБУ (9 аудиторских заключений, или 22,5%), так и по МСФО (31 аудиторское заключение, или 77,5%; из них 6 аудиторских заключений выданы по консолидированной отчетности, составленной по МСФО).

**Вывод 3.** Подтвердился тезис о том, что МСА 701 применим, в первую очередь, при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых, публичных акционерных обществ, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, реже – при проверке иных компаний.

Анализ организационно-правовых форм аудируемых компаний (*табл. 1*) показал, что раздел «Ключевые вопросы аудита» содержался в двадцати восьми аудиторских заключениях. То есть данный раздел отсутствовал в следующих случаях:

- лишь в 3 из 25 заключений, выданных публичным акционерным обществам: ПАО «Евразийский банк» (Москва); ПАО «Плюс Банк» (Москва) (независимый аудитор АО «КПМГ») и ПАО АКБ «Спутник» (Самара) (заключение с оговоркой; независимый аудитор ООО «Листик и партнеры» (Челябинск);
- в 5 из 10 аудиторских заключений, выданных акционерным обществам: АО «Уральский научно-технологический комплекс» (Нижний Тагил) (независимый аудитор ООО «Аудит Тест» (Нижний Тагил); АО «Международный аэропорт Шереметьево» (Москва) (независимый аудитор АО «Эрнст энд Янг»); АО «Негосударственный пенсионный фонд Согласие» (Москва) (независимый аудитор АО «КПМГ») и др.;
- в 4 из 5 аудиторских заключений, выданных обществам с ограниченной ответственностью: ООО «Ю Би Эс Банк» (Москва) (независимый аудитор АО «Эрнст энд Янг»); ООО «Глобалтехэкспорт» (Москва) (независимый аудитор АО «КСК аудит» (Москва) и др.

Важно отметить и то, что проведение аудиторских проверок на основе МСА (включая МСА 701) невозможно без изменений в деятельности самих аудируемых лиц. Так, в соответствии с МСА 701 содержание ключевых вопросов аудита зависит от транспарентности заявлений собственников и топ-менеджеров компаний, их готовности обсуждать наиболее рисковые вопросы бизнеса, которые могут потенциально приводить к искажениям в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и выносить их на всеобщее рассмотрение. Понятно, что в силу названных причин применение МСА, включая МСА 701, в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний за 2016 г., проводимом в 2017 г., не могло быть всеобъемлющим.

**Вывод 4.** Анализ отраслевой структуры аудируемых лиц показал, что МСА 701 оказался применим, в первую очередь, для крупных промышленных предприятий, включая нефтегазовую и электроэнергетическую отрасли, а также для банков (*табл. 2*). Для первых указанное может быть обусловлено сырьевой направленностью национальной экономики и тем, что именно данные организации имеют наибольшие количественные показатели финансово-хозяйственной деятельности. Для вторых это может быть вызвано проводимой Банком России политикой, направленной на ужесточение регуляторных требований по отношению к финансовым институтам, в особенности к банкам. В этом отношении включение в аудиторские заключения информации согласно требованиям МСА 701 могло способствовать минимизации возможных претензий к аудиторам в будущем. Такой вывод основан, помимо всего прочего, на результатах исследования природы обстоятельств, потребовавших включения информации в соответствии с МСА 701.

**Вывод 5.** Применение МСА в исследованной авторами выборке наблюдалось преимущественно у аудиторских организаций «большой четверки» (29 из 40, или более

72%), в том числе АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» (32,5%), ООО «Эрнст энд Янг» (22,5%), АО «КПМГ» (17,5%) (*рис. 1*). При этом доля аудиторских заключений, выданных компаниями «большой четверки», содержащих раздел о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, в общем количестве аудиторских заключений, имеющих указанный раздел, была еще больше – 22 из 28, или **свыше 78%** (*рис. 2*). Это говорит о том, что именно компании «большой четверки» в 2017 г. выступили в роли пионеров и главных идеологов применения новых требований, чему способствовала, в том числе, и их международная практика применения рассматриваемого МСА.

**Вывод 6.** Анализ содержательной части разделов «Ключевые вопросы аудита» в соответствующих аудиторских заключениях показал, что существует большое количество наиболее значимых для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ключевых вопросов. Чаще всего встречались ключевые вопросы, связанные с признанием выручки, оценкой обесценения основных средств, оценкой и обесценением финансовых активов, оценкой запасов (в том числе нефти и газа) (*рис. 3*).

Приведем примеры ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций (групп) за 2016 г. (*табл. 3*).

**Вывод 7.** Из содержания ключевых вопросов аудита становится понятным, что МСА 701 в исследуемом периоде применялся аудиторскими организациями чаще всего для тех объектов бухгалтерского учета и отчетности, при оценках которых риск искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности был, по их мнению, наиболее существенным вследствие высокого удельного веса соответствующих статей и фактора неопределенности. При этом соответствующие прогнозные оценки (как правило, будущих событий) требовали субъективных профессиональных суждений как внутренних, так и внешних специалистов и экспертов.

Поясним сделанный вывод на примере.

В аудиторском заключении по итогам аудита консолидированной финансовой отчетности ПАО «ЛУКОЙЛ» за 2016 г. аудиторы в составе ключевых вопросов аудита отметили следующие обстоятельства.

1. «Падение цен на нефть влияет на возмещаемость основных средств компаний Группы в сегменте «Разведка и добыча», которые существенны по состоянию на 31 декабря 2016 г. в связи с неотъемлемой *неопределенностью*[6], присущей процессам *прогнозирования* и дисконтирования *будущих* денежных потоков, являющихся основой для оценки возмещаемости. Этот вопрос – один из наиболее значимых для нашего аудита в связи с высоким уровнем *субъективности* допущений».

2. «Оценка запасов и ресурсов нефти и газа оказывает существенное влияние на финансовую отчетность, в частности, на тестирование на предмет обесценения и на определение износа, истощения и амортизации. Основной *риск* заключается в *оценке* руководством будущих денежных потоков, используемых для *прогнозирования* возмещаемой стоимости основных средств, как описано выше».

Показано, что основанием для включения соответствующей информации в состав ключевых вопросов аудита послужили следующие обстоятельства:

– существенность соответственных статей активов (при этом рассматривался преимущественно *количественный* фактор, обусловленный высоким удельным весом соответствующих статей в общей величине активов);

– наличие *прогнозных* моделей, которые являлись основанием для последующих бухгалтерских оценок статей активов;

– фактор *неопределенности* в отношении *будущих* событий, которые могли бы существенно повлиять на факторы, приводящие к необходимости пересмотра

[6] Здесь и далее курсив авторов.

прогнозной модели, в том числе в сторону ухудшения;

– высокий уровень *субъективизма* при принятии решения о ключевых допущениях, свойственных прогнозной модели;

– *невозможность* со стороны менеджмента организации уменьшить влияние фактора *неопределенности* в отношении будущих событий;

– наличие прямой взаимосвязи между событиями и оценкой *справедливой* стоимости активов. Напомним, что МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» рассматривает так называемые «признаки обесценения», при наличии которых организация обязана выполнить тест на обесценение активов, и если при этом балансовая стоимость активов окажется меньше их возмещаемой стоимости, то необходимо создавать резерв с уменьшением стоимости активов и отражением убытка при расчете финансового результата;

– стремление аудиторской организации ограничить свою *ответственность* перед стейкхолдерами в лице пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае реализации риска непредвиденного изменения прогнозной модели в сторону ухудшения, что могло бы привести к пересмотру величины активов в сторону сокращения.

Аналогичные обстоятельства имели место и при формулировании ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях по итогам аудита ряда других организаций: ПАО «Сбербанк», ПАО «Газпром» и др.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что практическая польза от применения аудиторскими организациями МСА 701 в 2017 г. по итогам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций за 2016 г. заключалась в ограничении своей ответственности перед стейкхолдерами в лице пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ключевые вопросы аудита выполняли вполне прагматичную функцию «подушки безопасности» – специфического инструмента, который мог бы понадобиться в случае реализации риска наступления неблагоприятных событий, приводящих к уменьшению стоимости активов. Вписывалось ли это решение в концепцию исследуемого стандарта и являлось ли оно в связи с этим обоснованным – оставим данный вопрос для последующих дискуссий специалистов и собственных исследований.

***Таблица 1***
**Анализ организационно-правовых форм аудируемых компаний по итогам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2016 г., ед.**

***Table 1***
**Analysis of business and legal structure of audited entities following the audit of financial statements for FY 2016, units**

| Организационно-правовая форма | Всего аудиторских заключений | Аудиторские заключения | | |
|---|---|---|---|---|
| | | по ФСАД | по МСА | в том числе содержащие раздел «Ключевые вопросы аудита» |
| Публичное акционерное общество | 64 | 39 | 25 | 22 |
| Акционерное общество | 31 | 21 | 10 | 5 |
| Общество с ограниченной ответственностью | 9 | 4 | 5 | 1 |
| ***Итого...*** | ***104*** | ***64*** | ***40*** | ***28*** |

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

***Таблица 2***
**Анализ отраслевой структуры аудируемых компаний по итогам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2016 г., ед.**

***Table 2***
**Analysis of sectors where audited entities operate in, as per the audit of financial statements for FY 2016, units**

| **Отрасль, сфера деятельности** | **Количество аудиторских заключений** | **Аудиторские заключения** | | |
|---|---|---|---|---|
| | | **по ФСАД** | **по МСА** | **в том числе содержащие раздел «Ключевые вопросы аудита»** |
| Промышленность, всего | 52 | 32 | 20 | 19 |
| в том числе: | | | | |
| – нефтегазовая | 10 | 4 | 6 | 6 |
| – электроэнергетика | 10 | 6 | 4 | 4 |
| – машиностроение | 11 | 8 | 3 | 1 |
| Строительство | 3 | 0 | 3 | 1 |
| Транспорт | 7 | 4 | 3 | 2 |
| Финансовый сектор, | 36 | 25 | 11 | 5 |
| в том числе банки | 26 | 19 | 7 | 5 |
| Торговля | 6 | 3 | 3 | 1 |
| ***Итого...*** | ***104*** | ***64*** | ***40*** | ***28*** |

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

***Таблица 3***
**Примеры ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций (групп) за 2016 г.**

***Table 3***
**Examples of Key Audit Matters presented in auditor's reports on audits of financial statements prepared by the Russian entities (groups) for FY 2016**

| **Наименование организации** | **Ключевые вопросы аудита** |
|---|---|
| ПАО АК «АЛРОСА» | • Оценка обесценения основных средств ООО «Уренгойская газовая компания»<br>• Оценка резерва по пенсионным обязательствам |
| ПАО «ГМК «Норильский никель» | • Активы, классифицированные как предназначенные для продажи, – оценка Nkomati Nickel Mine |
| ПАО «РусГидро» | • Оценка обесценения основных средств<br>• Оценка обесценения дебиторской задолженности<br>• Условные обязательства по уплате налогов |
| ПАО «Дальневосточная энергетическая компания» | • Оценка обесценения основных средств<br>• Оценка обесценения дебиторской задолженности<br>• Условные обязательства по уплате налогов<br>• Риск ликвидности |
| ПАО «Татнефть» им. В.Д. Шашина | • Оценка обязательства по ликвидации основных средств и восстановлению природных ресурсов |
| АО «Сургутнефтегаз» | • Обесценение основных средств<br>• Оценка нефтегазовых запасов<br>• Признание выручки<br>• Учет размещенных депозитов |
| ПАО «НК «Роснефть» | • Обесценение внеоборотных активов<br>• Оценка запасов и ресурсов нефти и газа<br>• Подходы к оценке контроля, совместного контроля и существенного влияния |

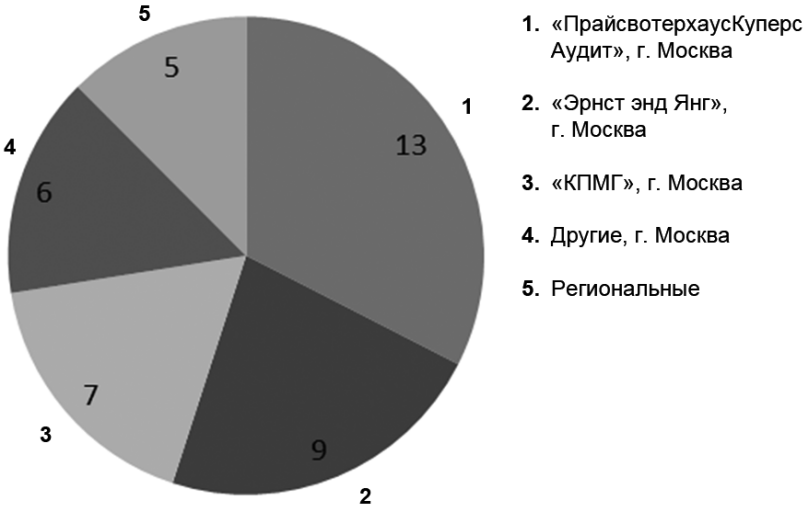
| | |
|---|---|
| Ассоциация «Объединение строительных организаций «ПромСтройЦентр» | • Сохранность компенсационного фонда<br>• Поступление членских взносов в организацию<br>• Исполнение сметы деятельности организации |
| АО «Гражданские самолеты Сухого» | • Планы руководства Группы по достижению прибыльности и достаточность источников финансирования<br>• Обесценение внеоборотных активов<br>• Признание выручки по договорам поставки воздушных судов<br>• Признание отложенных налоговых активов |
| АО «Вертолеты России» | • Признание выручки от реализации произведенных вертолетов<br>• Оценка запасов<br>• Исполнение государственных заказов и государственных программ |
| ПАО «Московская Биржа ММВБ-РТС» | • Признание выручки<br>• Оценка гудвила и других нематериальных активов |
| ПАО «Государственная транспортная лизинговая компания» | • Активы, сдаваемые в операционную аренду<br>• Обесценение чистых инвестиций и лизинг |
| ПАО «Сбербанк России» | • Резерв под обесценение кредитов и авансов клиентам<br>• Оценка производных финансовых инструментов |
| АО ДБ «АЛЬФА-БАНК» | • Обесценение балансовой стоимости кредитов и авансов, выданных клиентам |

*Источник:* авторская разработка на основе опубликованной консолидированной отчетности за 2016 г. ряда компаний: АК «АЛРОСА» (ПАО), URL: http://www.alrosa.ru/wp-content/uploads/2017/03/ALROSA-IFRS-2016_RUS.pdf; ПАО «ГМК «Норильский никель», URL: https://ar2016.nornik.ru/ru/financial-overview/ifrs/audit-report; Группа «Русгидро», URL: http://www.rushydro.ru/upload/iblock/c6b/IFRS-RusHydro_1612_rus_final.pdf; Группа «Дальневосточная энергетическая компания», URL: http://www.dvec.ru/stockholder/financial_statements/msfo/files/consolidated_2016.pdf; ПАО «Татнефть» имени В.Д. Шашина, URL: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/fc100472fb7ea0fab305d3ec5ebadc2748f99559.pdf; АО «Сургутнефтегаз», URL: http://www.surgutneftegas.ru/investors/reports/5_5/; ПАО «НК «Роснефть», URL: https://www.rosneft.ru; Ассоциации «Объединение строительных организаций «ПромСтройЦентр», URL: http://srocenter.com/upload/2016.pdf; Акционерного общества «Гражданские самолеты Сухого», URL: http://ir.superjet100.com; АО «Вертолеты России», URL: http://www.russianhelicopters.aero/upload/iblock/8b5; ПАО «Московская Биржа ММВБ-РТС», URL: http://2016.report-moex.com/ru/financial-statements/auditors-report; ПАО «Государственная транспортная лизинговая компания», URL: https://gtlk.ru/upload/dokumenty/otchetnost/GTLK_2016_RUS.pdf; ПАО «Сбербанк России» и его дочерние организации, URL: https://docviewer.yandex.ru; АО ДБ «АЛЬФА-БАНК», URL: https://yandex.ru/clck/jsredir?bu

*Source:* Authoring, based on consolidated financial statements for FY 2016 prepared by the following companies: ALROSA. URL: http://www.alrosa.ru/wp-content/uploads/2017/03/ALROSA-IFRS-2016_RUS.pdf (In Russ.); Norilsk Nickel. URL: https://ar2016.nornik.ru/ru/financial-overview/ifrs/audit-report (In Russ.); RusHydro. URL: http://www.rushydro.ru/upload/iblock/c6b/IFRS-RusHydro_1612_rus_final.pdf (In Russ.); Far East Energy Corporation. URL: http://www.dvec.ru/stockholder/financial_statements/msfo/files/consolidated_2016.pdf (In Russ.); TatNeft. URL: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/fc100472fb7ea0fab305d3ec5ebadc2748f99559.pdf (In Russ.); Surgutneftegaz. URL: http://www.surgutneftegas.ru/investors/reports/5_5/ (In Russ.); RosNeft Oil Company. URL: https://www.rosneft.ru (In Russ.); PromStroyTsentr Association of Construction Companies. URL: http://srocenter.com/upload/2016.pdf (In Russ.); Sukhoi Civil Aircraft. URL: http://ir.superjet100.com (In Russ.); Russian Helicopters. URL: http://www.russianhelicopters.aero/upload/iblock/8b5 (In Russ.); Moscow Exchange. URL: http://2016.report-moex.com/ru/financial-statements/auditors-report (In Russ.); State Transport Leasing Company. URL: https://gtlk.ru/upload/dokumenty/otchetnost/GTLK_2016_RUS.pdf (In Russ.); Sberbank of Russia and subsidiaries. URL: https://docviewer.yandex.ru (In Russ.); Alfa-Bank. URL: https://yandex.ru/clck/jsredir?bu (In Russ.)

***Рисунок 1***
**Структура независимых аудиторских компаний, проводивших аудит финансовой отчетности организаций за 2016 г. в соответствии с Международными стандартами аудита, ед.**

***Figure 1***
**The mix of independent auditing companies which audit financial statements of entities for FY 2016 in compliance with International Standards on Auditing, units**

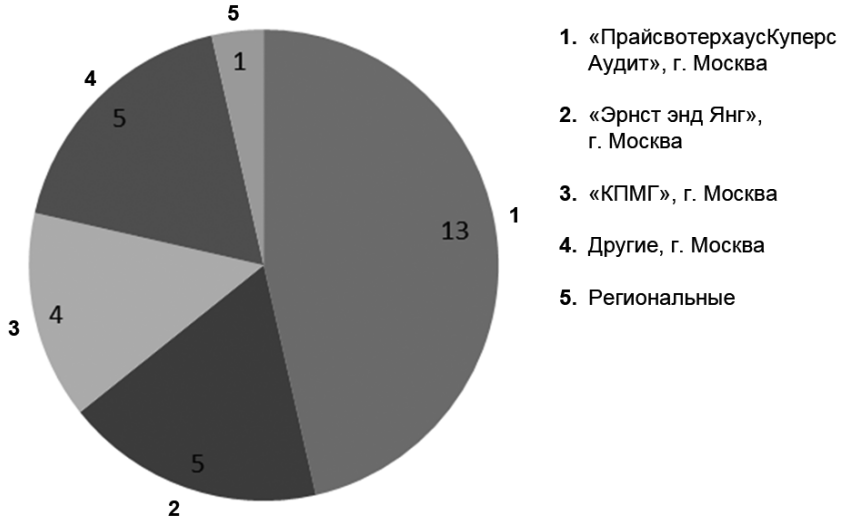



*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

***Рисунок 2***
**Структура независимых аудиторских компаний, выдавших аудиторские заключения для компаний за 2016 г., содержащих раздел «Ключевые вопросы аудита», ед.**

***Figure 2***
**The mix of independent auditing companies which issue auditor's reports for FY 2016 with the Key Audit Matters paragraph, units**




*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

***Рисунок 3***
**Наиболее распространенные «Ключевые вопросы аудита» в аудиторских заключениях по итогам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций за 2016 г.**

***Figure 3***
**The most common aspects mentioned in the Key Audit Matters paragraph of auditor's reports following the audit of financial statements for FY 2016**

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

## Список литературы

1. *Булдашова Ю.В.* Ключевые вопросы аудита в новых международных стандартах аудита по составлению аудиторских заключений // Аудиторские ведомости. 2016. № 12. С. 6–24.

2. *Городилов М.А.* О проекте международного стандарта аудита № 701 «Сообщение о «ключевых» вопросах аудита в отчете независимого аудитора» // Аудитор. 2013. № 11. С. 58–63.

3. *Санникова И.Н., Рудакова Т.А.* Ключевые вопросы аудита в аудиторском заключении // Интернет-журнал «Науковедение». 2016. Том 8. № 6. URL: http://naukovedenie.ru/PDF/105EVN616.pdf

4. *Терехина А., Андреева В.* Обзор нового аудиторского заключения в соответствии с МСА // Учет и контроль. 2016. № 7. С. 2–14.

## Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**pISSN 2073-5081**
**eISSN 2311-9381**

*International Standards of Accounting and Reporting*

# THE FIRST TIME ADOPTION PRACTICE OF ISA 701, COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT, IN RUSSIA

**Mikhail A. GORODILOV [a,•], Elena A. PASTUKHOVA[b]**

[a] Perm State National Research University, Perm, Russian Federation
mag@econ.psu.ru
https://orcid.org/0000-0002-4609-4888

[b] Perm State Humanitarian-Pedagogical University, Perm, Russian Federation
svetp1107@mail.ru
https://orcid.org/0000-0002-7763-0372

[•] Corresponding author

**Article history:**
Received 26 April 2018
Received in revised form
6 September 2018
Accepted 26 September 2018
Available online
15 October 2018

**JEL classification:** M42

**Keywords:** auditing, international standards on auditing, key audit matters

**Abstract**

**Subject** The article analyzes the reasons why key audit matters are included into auditor's reports.

**Objectives** The research identifies the most common aspects of auditor's reports including the paragraph of key audit matters.

**Methods** While preparing the article, we studied 104 auditor's reports following the audit of financial statements for 2016 as compiled by major Russian companies from various sectors.

**Results** Having summarized the first time adoption practice of ISA 701 in Russia, we conclude that auditing firms applied ISA 701 in the analyzable period to items of accounting and financial reporting, which are exposed to the most substantial misstatement risk due to the high percentage of respective items, uncertainty. Relevant estimates require biased professional judgments of in-house and external specialists and experts.

**Conclusions and Relevance** ISA 701 is first of all applicable to audit of financial statements prepared by publicly important, public joint-stock companies, whose securities were accepted for organized market. Having analyzed the substantive part of Key Audit Matters in respective audit reports, we found out that there are many audit matters of the highest significance. Revenue recognition, measurement of impairment of fixed assets, valuation and impairment of financial assets and inventories are the most frequent matters.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Gorodilov M.A., Pastukhova E.A. The First Time Adoption Practice of ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report, in Russia. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 10, pp. 1116–1128.
https://doi.org/10.24891/ia.21.10.1116

## References

1. Buldashova Yu.V. [Key audit matters in the new international standards on auditing on auditor's reports]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal,* 2016, no. 12, pp. 6–24. (In Russ.)

2. Gorodilov M.A. [Discussing about project of International Standard on Auditing № 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report]. *Auditor,* 2013, no. 11, pp. 58–63. (In Russ.)

3. Sannikova I.N., Rudakova T.A. [Key questions of audit in an audit report]. *Naukovedenie*, 2016, vol. 8, no. 6. (In Russ.) URL: http://naukovedenie.ru/PDF/105EVN616.pdf

4. Terekhina A., Andreeva V. [Review of a new auditor's report under ISA]. *Uchet i kontrol' = Accounting and Control,* 2016, no. 7, pp. 2–14. (In Russ.)

## Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.