



Бухгалтерский учет, статистика

Научная статья

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2021.4/3686>

JEL: M42

Проблемы регулирования содержания аудиторского заключения

И. В. Панина^{1✉}

¹ Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1,
394018, Воронеж, Российская Федерация

Предмет. В настоящее время реформируется порядок оказания аудиторских услуг общественно значимым организациям. Основная цель реформ – более эффективная защита охраняемых законом ценностей, связанных с деятельностью таких экономических субъектов. Изменения в том числе касаются содержания аудиторского заключения об их финансовой отчетности. Процесс пересмотра соответствующих регулирующих документов продолжается. Не все отредактированные положения согласованы между собой и международными стандартами аудита. Это будет затруднять их практическое применение аудиторами, препятствовать повышению информативности и общественной полезности аудиторских заключений. Кроме того, за время применения современного формата аудиторского заключения, принятого с 2017 г., стали очевидными его содержательные и терминологические недостатки. Это обусловило потребность в разработке предложений по устранению «узких мест» в регламентировании содержания аудиторского заключения.

Цель. Разработка рекомендаций по согласованию положений нормативных правовых актов, регулирующих содержание аудиторского заключения, федеральный государственный контроль (надзор) деятельности аудиторских организаций, оказывающих услуги общественно значимым организациям, международных стандартов аудита, направленных на повышение информационной ценности аудиторских заключений.

Методология. Исследования проводились с использованием методов анализа, синтеза, аналогии, классификации, исторического, логического подходов и других.

Результаты. Предложены изменения текста Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ с целью устранения противоречий в его положениях, касающихся содержания аудиторского заключения, обеспечения их согласованности с международными стандартами аудита и нормативными правовыми актами в области контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям; уточнения содержания требований международных стандартов аудита к содержанию аудиторского заключения и их официального перевода на русский язык для повышения его информационной ценности и удобства использования.

Выводы. Предложенные уточнения могут быть приняты во внимание при внесении изменений в тексты Федерального закона «Об аудиторской деятельности», международных стандартов аудита в оригинале и официальном переводе, а также стать предметом дальнейших профессиональных дискуссий.

Ключевые слова: международные стандарты аудита, общественно значимые организации, охраняемые законом ценности, допущение непрерывности деятельности, ключевые вопросы аудита.

Для цитирования: Панина И. В. Проблемы регулирования содержания аудиторского заключения // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2021. № 4. С. 77–89. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2021.4/3686>

Введение

Проводимые в последние годы реформы российского законодательства имеют целью формирование высокоэффективной системы, защищающей охраняемые законом ценности: жизнь и здоровье граждан, права, свободы и законные интересы граждан и организаций, их имущество, объекты окружающей среды, объекты, имеющие историческое, научное, культурное значение, общественную нравственность, установленный порядок государственного управления и местного самоуправления, оборону страны и безопасности государства, стабильность финансового сектора, единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, свободу экономической деятельности и конкуренцию.

Одним из важных аспектов этой реформы является изменение системы регулирования деятельности общественно значимых организаций (далее – ОЗО) – экономических субъектов, в работе в которых заинтересован широкий круг сторон. Такая заинтересованность обуславливается их организационно-правовой формой (публичные акционерные общества), видами деятельности (например, кредитные, страховые организации), социальной ориентацией (в частности, государственные корпорации, государственные компании, публично-правовые компании).

Совершенствование регуляторной среды функционирования ОЗО идет и в направлении аудита как инструмента повышения доверия к их финансовой отчетности. Значимость и специфика современных проблем в этом аспекте, в частности, раскрыта в трудах К. К. Арабян [3; 4], Е. М. Гутцайта [8; 9], А. Д. Шеремета [19; 20], О. А. Носовой [20], Е. Ю. Итыгиловой [11; 12], Д. Л. Скипина, Ю. С. Сахно, Л. А. Баденовой [15], Д. С. Фоминой [18]. В настоящее время уточняются положения Федерального закона «Об аудиторской деятельности», касающиеся аудиторского заключения, внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги ОЗО, пересматриваются соответствующие подзаконные акты.

Изменения в содержании аудиторского заключения уже несколько лет обсуждаются в профессиональном сообществе. М. А. Городилов, Е. А. Пастухова [7], Л. В. Сотникова [16] подняли вопрос о включении раздела «Ключевые вопросы аудита» в аудиторское заключение о финансовой отчетности не только листинговых

компаний, но и всех ОЗО. Проблемы более широкого раскрытия в аудиторском заключении информации о непрерывности деятельности аудируемого лица обсуждались в работах А. Е. Булгаковой [5], Е. М. Гутцайта [8], А. Д. Шеремета [19]. Тем не менее принятые изменения в текстах Федерального закона «Об аудиторской деятельности», нормативных правовых актов по внешнему контролю деятельности аудиторских организаций не в полной мере согласуются с идеей эффективной защиты охраняемых законом ценностей, не всегда соответствуют друг другу и коррелируют с международными стандартами аудита (далее – МСА). Это требует их подробного анализа и редактирования.

Кроме того, практика использования действующего с 2017 г. формата аудиторского заключения подтвердила существование следующих проблем:

- важные упущения в возможностях раскрытия общественно полезной информации, в частности, о применимости допущения непрерывности деятельности к аудируемым лицам – ОЗО, вопросах, называемых ключевыми в аудите, без нарушения аудиторской тайны;

- недостатки в оригинальном понятийном аппарате, используемом в международных стандартах аудита, в основном связаны с краткостью терминов и недостаточно конкретными их определениями. Некоторые вопросы в этом аспекте затрагивались в работах Е. Б. Абдаловой, Р. А. Вилюкова, S. Zhao [1], И. С. Егоровой [10], Е. Ю. Итыгиловой [12], Я. И. Устиновой [17];

- ряд смысловых вопросов, связанных с особенностями официального перевода МСА на русский язык. Некоторые из них освещались в работе А. Н. Антоновой, Л. А. Борисовой [2], нами в статьях [6; 13; 14].

Таким образом, цель настоящего исследования состоит в разработке рекомендаций по согласованию положений нормативных правовых актов, регулирующих содержание аудиторского заключения, федеральный государственный контроль (надзор) деятельности аудиторских организаций, оказывающих услуги ОЗО, МСА, направленных на повышение информационной ценности аудиторских заключений. Для этого в нем последовательно будут раскрыты содержательные и терминологические проблемы современного формата аудиторского заключения о финансовой отчетности общего назначения, в том числе отчетности ОЗО, предложены варианты их преодоления.

Материалы и методы исследования

Для получения результатов исследования преимущественно использовался сравнительный анализ положений Федерального закона «Об аудиторской деятельности», МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», 706 (пересмотренного) «Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении», 720 (пересмотренного) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности», Приказа Минфина России от 23.06.2021 № 90н «Об утверждении Перечня индикаторов риска нарушения обязательных требований по внешнему контролю деятельности (федеральному государственному контролю (надзору) аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям» в контексте концепции защиты охраняемых законом ценностей и исходя из необходимости их согласованности и избыточности.

Результаты

Согласно ч. 1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

В соответствии с МСА 200 основными целями аудитора при проведении аудита являются:

1) достижение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенных искажений, возникающих вследствие недобросовестных действий или ошибок. Таким образом аудитор получает основание для выражения мнения о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

2) составление и выпуск аудиторского заключения и информирование о выявленных в ходе аудита фактах установленных лиц в соответствии с требованиями МСА.

В МСА концепцией подготовки финансовой отчетности называется система правил, на основе которых составляется финансовая отчетность. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть концепцией достоверности и концепцией соответствия. Первая подразумевает в явной или неявной форме возможность возникновения таких ситуаций, когда руководству организации следует делать дополнительные раскрытия в финансовой отчетности для того, чтобы данная отчетность обеспечивала достоверное представление, и содержит явное утверждение о том, что руководство организации может быть вынуждено отступить от правил, предусмотренных данной концепцией, с тем чтобы обеспечить достоверное представление в финансовой отчетности. Концепция соответствия подобных дополнений и отступлений не предполагает.

Таким образом, упоминание в определении аудиторского заключения, данном в ч. 1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», только достоверности необоснованно сужает круг концепций подготовки финансовой отчетности. Здесь мы предлагаем указать, что аудиторское заключение содержит мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о соответствии финансовой отчетности аудируемого лица концепции ее подготовки во всех существенных отношениях.

Согласно ч. 3 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» требования к форме и содержанию аудиторского заключения устанавливаются стандартами аудиторской деятельности (в нашей стране – МСА). Основные из них перечислены в части «Материалы и методы исследования». Кроме того, другие МСА регламентируют отдельные аспекты выражения аудиторского мнения и составления аудиторского заключения.

В ч. 3 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» указано на дополнительные полномочия Банка России в отношении установления содержания аудиторского заключения (табл. 1). Данная ситуация уже предусмотрена более общим требованием п. 43 МСА 700 (пересмотренного), поэтому данное указание представляется нам избыточным.

Правила включения в аудиторское заключение результатов выполнения аудиторами дополнительной работы, не являющейся аудитом

Регламентирующий документ	Требования
1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», ч. 3 ст. 6	Банк России вправе устанавливать дополнительные к требованиям стандартов аудиторской деятельности требования к раскрытию в аудиторском заключении (разделе аудиторского заключения, отдельном отчете) результатов исполнения аудиторской организацией на финансовом рынке обязанностей, возложенных на нее другими федеральными законами
2. МСА 700 (пересмотренный), п. 43	В случае, когда нормативными правовыми актами на аудитора возлагается обязанность по выполнению в ходе аудита дополнительной работы сверх предусмотренной стандартами аудиторской деятельности и отчета о результатах этой работы, он должен включить в аудиторское заключение часть «Заключение в соответствии с другими требованиями нормативных правовых актов» (заголовок может быть изменен в соответствии с конкретной ситуацией)

В ч. 3.1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» указывается на необходимость раскрывать в аудиторском заключении о финансовой отчетности ОЗО в соответствии со стандартами аудиторской деятельности информации о фактах, влияющих на ее достоверность, о непрерывности деятельности аудируемого лица (табл. 2).

В первую очередь пользователи аудиторского заключения знакомятся с его содержанием для того, чтобы узнать мнение независимого аудитора о соответствии проаудированной финансовой отчетности концепции ее подготовки и причинах его возможной модификации. Кроме того, необходимо понимать, сможет ли организация продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Особое общественное значение последний аспект приобретает в отношении ОЗО. Поэтому, по нашему мнению, в МСА 570 (пересмотренном) не стоит ограничиваться разъяснением А27 о том, что аудитор может включать в аудиторское заключение информацию об особом порядке подготовки отчетности, когда допущение непрерывности неприменимо к деятельности аудируемого лица. В этом случае необходимо установить обязанность аудитора включать в аудиторское заключение часть, обращающую внимание пользователей на неприменимость допущения непрерывности деятельности и особый порядок подготовки финансовой отчетности.

Более того, следует установить обязанность аудиторской организации всегда включать в аудиторское заключение о финансовой отчетности ОЗО информацию о применимости допущения непрерывности деятельности в следующем порядке (табл. 3).

Сама по себе ситуация с неприменимостью допущения непрерывности деятельности не является основанием для модификации аудиторского мнения (табл. 3), поскольку оно модифицируется только из-за существенных неисправленных искажений проаудированной отчетности, существенной нехватки надлежащих аудиторских доказательств. В рассматриваемой ситуации финансовая отчетность может быть составлена так, как требуется применимой концепцией ее подготовки.

В связи с этим необоснованными представляются следующие индикаторы риска нарушения обязательных требований аудиторскими организациями, установленные приказом Минфина России от 23 июня 2021 г. № 90н «Об утверждении Перечня индикаторов риска нарушения обязательных требований по внешнему контролю деятельности (федеральному государственному контролю (надзору) аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям» для использования Федеральным казначейством как субъектом контроля:

«1. Отзыв (аннулирование) лицензии у осуществляющей лицензируемый вид деятельности организации, которой аудиторская организация, проводившая обязательный аудит, выдала аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности указанной организации, в течение года, предшествующего дате отзыва (аннулирования) лицензии указанной организации.

2. Признание несостоятельной (банкротом) организации, которой аудиторская организация, проводившая обязательный аудит, выдала

Правила включения в аудиторское заключение информации о причинах модификации аудиторского мнения и о непрерывности деятельности аудируемого лица

Регламентирующий документ	Аудируемые лица	Требования/разъяснения
1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», ч. 3.1 ст. 6	ОЗО	В аудиторском заключении раскрываются в соответствии со стандартами аудиторской деятельности обстоятельства, которые оказали или могут оказать существенное влияние на достоверность отчетности ОЗО, события, условия, которые могут поставить под сомнение способность ОЗО непрерывно продолжать свою деятельность
2. МСА 705 (пересмотренный), п. 6–10, 20	Все	Аудитор модифицирует свое мнение, если в отчетности оставлены существенные искажения (мнение с оговоркой, отрицательное мнение) и/или сложился существенный невосполненный дефицит надлежащих аудиторских доказательств (мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения). Когда аудитор выражает модифицированное мнение, он должен включить в раздел «Основание выражения мнения с оговоркой», «Основание выражения отрицательного мнения» или «Основание отказа от выражения мнения» описание обстоятельств, послуживших основанием для выражения модифицированного мнения
3. МСА 570 (пересмотренный): п. 19, 22 п. 23 п. 21	Все	Если руководство аудируемого лица правильно применяет допущение непрерывности деятельности, но имеет место существенная неопределенность относительно событий и обстоятельств, которые могут привести к сомнению в способности организации продолжать свою деятельность, аудитор должен убедиться, что в финансовой отчетности адекватно раскрыты обстоятельства, обуславливающие такую неопределенность, и планы руководства по реагированию на эти обстоятельства. Если требование по раскрытию такой информации выполнено адекватно, аудитор выражает немодифицированное мнение, но включает в аудиторское заключение дополнительную часть «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», привлекающую внимание пользователей к существенной неопределенности, указав на соответствующее пояснение в финансовой отчетности и отметив, что мнение аудитора не модифицируется в связи с этими обстоятельствами. Если требование по раскрытию такой информации не выполнено адекватно, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, а информация о существенной неопределенности раскрывается в частях «Основание выражения мнения с оговоркой» или «Основание выражения отрицательного мнения» (часть «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» не приводится). Когда, по мнению аудитора, организация не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, а финансовая отчетность подготовлена на основе допущения непрерывности деятельности, аудитор, вне зависимости от того, раскрыта ли в отчетности соответствующая информация или нет, должен выразить отрицательное мнение, осветив ситуацию с непрерывностью деятельности в части «Основание выражения отрицательного мнения».
разъяснение А27*		Когда организация не может непрерывно продолжать свою деятельность, ее финансовая отчетность составляется по особым правилам. Аудитор может посчитать целесообразным или необходимым включить в аудиторское заключение часть «Важные обстоятельства», чтобы обратить внимание пользователей на особый порядок подготовки финансовой отчетности

* Разъяснения не устанавливают требований.

Раскрытие в аудиторском заключении информации о непрерывности деятельности

Ситуация	Аудируемые лица	Часть аудиторского заключения
1. Допущение непрерывности деятельности применимо	ОЗО	Часть «Непрерывность деятельности» с констатацией применимости допущения, следующая за частью, в которой раскрывается основание выражения аудиторского мнения
2. Допущение непрерывности деятельности неприменимо, финансовая отчетность составлена по правилам, предусмотренным для этой ситуации	Все	Часть «Неприменимость допущения непрерывности деятельности», обращающая внимание пользователей на эту ситуацию и особый порядок подготовки финансовой отчетности, следующая за частью, в которой раскрывается основание выражения аудиторского мнения
3. Допущение непрерывности деятельности неприменимо, финансовая отчетность составлена на его основе	Все	Часть «Основание выражения отрицательного мнения»
4. Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности, в финансовой отчетности есть ее надлежащее раскрытие	Все	Часть «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»
4. Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности, в финансовой отчетности нет надлежащего раскрытия или раскрытие сделано ненадлежащим образом	Все	Части «Основание выражения мнения с оговоркой» или «Основание выражения отрицательного мнения»

аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности указанной организации, в течение года, предшествующего дате признания несостоятельной (банкротом) указанной организации».

Если признать целесообразным отслеживание Федеральным казначейством случаев (1) и (2) в течение года после выдачи соответствующих аудиторских заключений, то данные критерии следовало сформулировать так: отзыв (аннулирование) лицензии у ОЗО или признание ОЗО несостоятельной (банкротом), если аудиторская организация не указала в аудиторском заключении, выданном в течение года, предшествовавшего данному событию, информацию о неприменимости допущения непрерывности деятельности или существенной неопределенности в его отношении.

Как указано в информационном сообщении Минфина России от 09.07.2021 № ИС-аудит-46/4, аудиторское заключение о финансовой отчетности ОЗО должно включать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701 «Информирование о ключевых во-

просах аудита в аудиторском заключении». При этом Минфин России ссылается на ч. 3.1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Как уже было нами показано, в этой части ст. 6 речь идет об обосновании модификации аудиторского мнения и раскрытии информации о непрерывности деятельности.

Согласно п. 8, 9 МСА 701 «ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление». При их определении аудитор принимает во внимание наиболее рискованные элементы финансовой отчетности, значимые элементы, определенные на основе профессионального суждения, значительные события и операции, повлиявшие на финансовую отчетность или аудит. По существу причины модификации аудиторского мнения, факторы, которые могут свидетельствовать о неприменимости допущения непрерывности деятельно-

сти, являются ключевыми вопросами аудита. Но согласно п. 15 МСА 701 они не описываются в части «Ключевые вопросы аудита». Вместо их раскрытия даются ссылки на части «Основание выражения мнения с оговоркой», «Основание выражения отрицательного мнения», «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности».

По нашему мнению, термин «ключевые вопросы аудита» малоинформативен. Как показывает практика преподавания аудита в вузах, обучающимся требуются дополнительные разъяснения в отношении их сути. Мы предлагаем заменить его в МСА 701 на «ключевые риски и суждения в финансовой отчетности». Мы поддерживаем идею обязательно включения соответствующей части в аудиторское заключение о финансовой отчетно-

сти ОЗО. При этом для устранения возможной путаницы предлагаем прямо указать, что аудиторское заключение о финансовой отчетности ОЗО должно включать часть, в которой раскрываются ключевые риски и суждения в финансовой отчетности (табл. 4).

Еще одной терминологической проблемой аудиторского заключения является схожесть названий его частей «Прочая информация» и «Прочие сведения».

Согласно МСА 706 (пересмотренному) аудитор может посчитать необходимым включить в аудиторское заключение дополнительную информацию с тем, чтобы привлечь внимание пользователей к вопросу, который не отражен и не должен быть отражен в финансовой отчетности, но может способствовать пониманию аудита, ответственности аудитора или содержа-

Т а б л и ц а 4

Раскрытие в аудиторском заключении информации о ключевых рисках и суждения в финансовой отчетности (ключевых вопросах аудита)

Источник	Название части аудиторского заключения	Аудируемые лица	Случаи раскрытия в аудиторском заключении	Упоминание среди ключевых вопросов оснований модификации аудиторского мнения, факторов возможной неприменимости допущения непрерывности деятельности
1. МСА 701	«Ключевые вопросы аудита»	Листинговые организации. Прочие аудируемые лица	При аудите полного комплекта финансовой отчетности общего назначения. Если предусмотрено нормативными правовыми актами или аудитор посчитал необходимым	Да. Да
2. Предложение автора	«Ключевые риски и суждения в финансовой отчетности»	ОЗО. Прочие аудируемые лица	Всегда. Если предусмотрено нормативными правовыми актами или аудитор посчитал необходимым	Нет, поскольку эта информация раскрыта в частях «Основания выражения мнения с оговоркой», «Основание выражения отрицательного мнения», «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», «Неприменимость допущения непрерывности деятельности». Нет, поскольку эта информация раскрыта в частях «Основания выражения мнения с оговоркой», «Основание выражения отрицательного мнения», «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», «Неприменимость допущения непрерывности деятельности»

ния аудиторского заключения. При этом описание данного вопроса в аудиторском заключении не запрещено нормативными правовыми актами и он не относится к ключевым вопросам аудита. Эта часть называется «Прочие сведения» или может иметь иной уместный заголовок.

В МСА 720 (пересмотренном) речь идет о проверке аудитором годового отчета аудируемого лица, в который включается проаудированная финансовая отчетность. В этом стандарте прочей информацией называется финансовая и нефинансовая информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней, включенная в годовой отчет организации. Аудитор должен оценить, имеется ли существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью, прочей информацией и знаниями аудитора, полученными в ходе аудита. Для того чтобы соответствующая часть аудиторского заключения была более информативной, мы предлагаем назвать ее «Прочая информация в годовом отчете» и включать ее в аудиторское заключение по следующим правилам (табл. 5).

Обсуждение результатов

Замена в определении аудиторского заключения, приведенного в ч. 1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», выражения аудиторского мнения о достоверности отчетности на выражение мнения о соответствии отчетности применимой концепции ее подготовки во всех существенных отношениях даст ему необходимую широту, поскольку будет относиться не только к аудиту отчетности, подготовленной на основе концепции достоверности, но и концепции соответствия.

Удаление из ч. 3 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» указания на дополнительные полномочия Банка России в отношении установления содержания аудиторского заключения устранил дублирование регулирования этой ситуации данным Федеральным законом и МСА 700 (пересмотренным).

Предлагаемые изменения МСА 570 (пересмотренного) развивают идею представления информации о непрерывности деятельности в аудиторском заключении, заложенную в МСА. Они повысят информационную ценность аудиторских заключений о финансовой отчетности всех аудируемых лиц, в том числе ОЗО, в этом важном аспекте. При принятии данных изменений ч. 3.1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» также становится избыточной и подлежит удалению.

Замена таких индикаторов риска аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги ОЗО, как отзыв (аннулирование) лицензий, финансовая несостоятельность (банкротство) аудируемого лица при выдаче аудиторского заключения с немодифицированным мнением на выдачу аудиторского заключения без включения в него информации о неприменимости допущения непрерывности деятельности или существенной неопределенности в его отношении, позволит исключить из рискованных категорий аудиторские организации, которые правомерно составили аудиторские заключения с немодифицированным мнением.

Замена названий частей аудиторского заключения «Ключевые вопросы аудита» на «Ключевые риски и суждения в финансовой отчетности», «Прочая информация» на «Прочая информация в годовом отчете», изменение порядка их включения в аудиторское заключение о

Т а б л и ц а 5

Раскрытие в аудиторском заключении информации о проверке годового отчета аудируемого лица

Источник	Название части аудиторского заключения	Аудируемые лица	Случаи раскрытия в аудиторском заключении
1. МСА 720 (пересмотренный)	«Прочая информация» (или иной уместный заголовок)	Листинговые организации	Аудитор на дату аудиторского заключения получил или предполагает получить прочую информацию.
		Прочие аудируемые лица	Аудитор на дату аудиторского заключения получил всю прочую информацию или ее часть
2. Предложение автора	«Прочая информация в годовом отчете»	ОЗО	Аудитор на дату аудиторского заключения получил или предполагает получить прочую информацию.
		Прочие аудируемые лица	Аудитор на дату аудиторского заключения получил всю прочую информацию или ее часть

финансовой отчетности ОЗО позволит пользователям более точно представлять содержание этих частей, легче ориентироваться в аудиторском заключении, будет способствовать росту информативности аудиторских заключений, в том числе о финансовой отчетности ОЗО.

Заключение

Основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

1. Указать в ч. 1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», что аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой отчетности аудируемых лиц, содержащий мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора не о достоверности финансовой отчетности аудируемого лица, а о соответствии финансовой отчетности аудируемого лица концепции ее подготовки во всех существенных отношениях. Тем самым данное определение будет распространяться на аудит финансовой отчетности, подготовленной и на основе концепций достоверности и соответствия.

2. Удалить из ч. 3 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» избыточное указание на дополнительные полномочия Банка России в отношении установления содержания аудиторского заключения. Эта ситуация уже урегулирована более общим требованием п. 43 МСА 700 (пересмотренного).

3. В МСА 570 (пересмотренном) предусмотреть:

– что в отношении всех аудируемых лиц в случае, когда допущение непрерывности неприменимо к их деятельности и финансовая отчетность составлена по предусмотренным для этого правилам, аудитор обязан включать в аудиторское заключение часть «Неприменимость допущения непрерывности деятельности», обращающую внимание пользователей на эту ситуацию и особый порядок подготовки финансовой отчетности, следующую за частью, в которой раскрывается основание выражения аудиторского мнения;

– в отношении ОЗО в случае, когда допущение непрерывности применимо к их деятельности, аудитор обязан включать в аудиторское заключение часть «Непрерывность деятельности» с констатацией применимости допущения, следующую за частью, в которой раскрывается основание выражения аудиторского мнения.

4. Удалить ч. 3.1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» как избыточную.

5. В приказе Минфина России от 23 июня 2021 г. № 90н «Об утверждении Перечня индикаторов риска нарушения обязательных требований по внешнему контролю деятельности (федеральному государственному контролю (надзору) аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям» удалить следующие индикаторы:

«1. Отзыв (аннулирование) лицензии у осуществляющей лицензируемый вид деятельности организации, которой аудиторская организация, проводившая обязательный аудит, выдала аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности указанной организации, в течение года, предшествующего дате отзыва (аннулирования) лицензии указанной организации.

2. Признание несостоятельной (банкротом) организации, которой аудиторская организация, проводившая обязательный аудит, выдала аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности указанной организации, в течение года, предшествующего дате признания несостоятельной (банкротом) указанной организации».

Взамен их предлагается сформулировать так: отзыв (аннулирование) лицензии у ОЗО или признание ОЗО несостоятельной (банкротом), если аудиторская организация не указала в аудиторском заключении, выданном в течение года, предшествовавшего данному событию, информацию о неприменимости допущения непрерывности деятельности или существенной неопределенности в его отношении.

6. В МСА 701 заменить название части аудиторского заключения «Ключевые вопросы аудита» на «Ключевые риски и суждения в финансовой отчетности»; предусмотреть обязательное включение этой части в аудиторское заключение о финансовой отчетности ОЗО; не упоминать в ней основания модификации аудиторского мнения, факторы возможной неприменимости допущения непрерывности деятельности, поскольку эта информация приводится в расположенных выше частях аудиторского заключения «Основания выражения мнения с оговоркой», «Основание выражения отрицательного мнения», «Существенная нео-

пределенность в отношении непрерывности деятельности», «Неприменимость допущения непрерывности деятельности».

7. В МСА 720 (пересмотренном) изменить название части аудиторского заключения «Прочая информация» на «Прочая информация в годовом отчете»; предусмотреть, что при аудите финансовой отчетности ОЗО аудитор обязан включить ее в аудиторское заключение, если на дату аудиторского заключения он получил или предполагает получить прочую информацию. В последнем случае данная часть обратит внимание пользователей на то, что аудируемое лицо готовит годовой отчет, который будет изучен независимым аудитором.

Библиографический список

1. Абдалова Е. Б., Вилюков Р. А., Zhao S. Сравнительная характеристика аудиторских заключений российских и китайских публичных компаний // *Hypothesis*. 2020. № 3 (12). С. 5–12.

2. Антонова А. Н., Борисова Л. А. Жанровые характеристики текста англоязычного аудиторского заключения в аспекте перевода // *Язык, коммуникация и социальная среда*. 2019. № 17. С. 25–46.

3. Арабян К. К. Пользователи аудита: интересы, ожидания и реальность // *Учет, налогообложение, анализ и аудит: состояние и проблемы* : материалы Всерос. науч.-практ. конф., Кострома, 23 ноября 2018 г. Кострома : Костромской гос. ун-т, 2019. С. 114–118.

4. Арабян К. К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности // *Учет. Анализ. Аудит*. 2019. № 6 (1). С. 28–39. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-1-28-39

5. Булгакова А. Е. Принцип непрерывности деятельности: особенности отражения в аудиторском заключении. Проблемы практики и теории // *Инновации и инвестиции*. 2017. № 5. С. 42–45.

6. Воронин В. П., Панина И. В. Признание международных стандартов аудиторской деятельности в России : терминологический аспект // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 12. С. 35–48.

7. 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.

8. Гутцайт Е. М. Проверка способности аудируемых лиц продолжать свою деятельность как инструмент выявления повышенной вероятности их банкротства // *Финансовый журнал*. № 3 (43). 2018. С. 90–98.

9. Гутцайт Е. М. Совершенствование статистики, анализа и регулирования аудита общественно значимых организаций // *Аудит*. 2020. № 7. С. 4–9.

Полагаем, что предложенные уточнения могут быть учтены при внесении изменений в текст Федерального закона «Об аудиторской деятельности», МСА в оригинале и официальном переводе, а также служить предметом дальнейших обсуждений профессиональным сообществом и всеми стейкхолдерами процесса аудита и использования финансовой отчетности.

Конфликт интересов

Автор декларирует отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

10. Егорова И. С. Особенности представления аудиторского заключения в электронном виде // *Аудитор*. 2019. Т. 5, № 4. С. 10–15. DOI: 10.12737/article_5cb5a54335c2f3.59970812

11. Итыгилова Е. Ю. Институциональные аспекты аудита бухгалтерской финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 10 (400). С. 35–60.

12. Итыгилова Е. Ю. Критерии аудита финансовой отчетности в контексте доктрин бухгалтерского учета // *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. 2019. № 5. С. 134–144. DOI: 10.24411/2071-6435-2019-10118.

13. Панина И. В. Новое аудиторское заключение в соответствии с международными стандартами аудита // *Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций* : материалы III Междунар. заоч. науч.-практ. конф. (Воронеж, 4 декабря 2015 г.) : в 2 ч. Воронеж : Издательский дом ВГУ. 2016. Ч. 2. С. 183–186.

14. Панина И. В. О терминах в новом аудиторском заключении // *Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской* : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. (Воронеж, 21 апреля 2017 г.) : в 2 ч. / [под ред. Д. А. Ендовицкого, Л. С. Коробейниковой]. Воронеж : Издательский дом ВГУ. 2017. Ч. 1. С. 187–191.

15. Скипин Д. Л., Сахно Ю. С., Баденова Л. А. Аудиторское заключение как инструмент обеспечения экономической безопасности // *Инновационное развитие экономики*. 2019. № 5-1 (53). С. 233–239.

16. Сотникова Л. В. Ключевые вопросы в аудиторском заключении : состав, классификация, приоритеты // *Аудитор*. 2020. Т. 6, № 11. С. 18–30. DOI: 10.12737/1998-0701-2020-18-30.

17. Устинова Я. И. Переход на МСА : изменения в практике аудиторской документации // Аудитор. 2017. № 3 (8). С. 3–14.

18. Фомина Д. С. Разработка инструментов оценки и контроля качества аудита // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6, № 5. С. 58–68. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-58-68

19. Шеремет А. Д. Некоторые проблемы развития аудита // Аудит. 2019. № 1. С. 2–9.

20. Шеремет А. Д., Носова О. А. Реформирование российского аудита : проблемы и перспективы // Аудит. 2017. № 12. С. 2–8.

Панина Ирина Викторовна, канд. экон. наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация
E-mail: ivpanina@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-6580-1912

Поступила в редакцию 22.09.2021
Подписана в печать 22.11.2021



Accounting, statistics

Original article

UDC: 657.6

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2021.4/3686>

JEL: M42

Issues related to the regulation of the content of the audit reports

I. V. Panina^{1✉}

¹ Voronezh State University, 1 Universitetskaya pl., Voronezh, 394018, Russian Federation

Introduction. Currently, the procedure for providing audit services to public interest entities is being reformed. The main goal of these reforms is to provide more effective protection of legally protected values associated with the activities of such economic entities. The changes also apply to the content of audit reports on their financial statements. The process of revising the relevant regulatory document is still ongoing. Not all of the revised provisions are consistent with each other and the International Standards on Auditing. This will complicate their practical application by auditors and affect the informational value and public utility of audit reports. In addition, since 2017, when the modern format for audit reports was adopted, its application has revealed shortcomings in terms of its content and terminology. This explains the need to develop proposals to eliminate these “sticking points” when regulating the content of the auditor’s report.

Purpose. The development of recommendations to harmonise the provisions of laws and regulations governing the content of audit reports and federal state control (supervision) of the activities of audit organisations providing services to public interest entities with the International Auditing Standards in order to increase the information value of audit reports.

Methods. The research results were obtained using analysis, synthesis, analogy, historical and logical approaches, classification, etc.

Results. It was proposed to introduce changes to the text of the Federal Law “On Auditing Activities” of 30.12.2008 No. 307-FZ in order to eliminate contradictions in its provisions regarding the content of audit reports, to ensure their consistency with the International Standards on Auditing and laws and regulations in the field of controlling the activities of audit organisations that provide audit services to public interest entities. The content of the requirements of the International Standards on Auditing regarding the content of audit reports was clarified as well as their official translation into Russian to make the documents more informative and easy to use.

Conclusions. The proposed clarifications can be taken into account when making changes to the texts of the Federal Law “On Auditing Activities”, the original version of the International Standards on Auditing and its official translation. They can also be further discussed by specialists.

Key words: International Standards on Auditing, public interest entities, legally protected values, going concern clause, key audit issues.

Cite as: Panina, I. V. (2021). Issues related to the regulation of the content of the audit reports. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management.* 2021. (4), 77–89. (In Russ., abstract in Eng.). DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2021.4/3686>

Conflict of Interest

The authors declare the absence of obvious and potential conflicts of interest related to the publication of this article.

References

1. Abdalova, E. B., Vilyukov, R. A. & Zhao, Sh. (2020) Comparative characteristics of audit opinions of russian and chinese public companies. *Hypothesis*. 3(12), 5-12. (In Russian)
2. Antonova, A. N. & Borisova, L. A. (2019) Auditors report as a genre from translation perspective. *Language, communication and social environment*. 17, 25-46. (In Russian).
3. Arabuan, K. K. (2019) Audit users: interests, expectations and reality. *Accounting, Taxation, Analysis and Audit: Status and Problems*. Proceedings of All-Russian Scientific Conference, 23 November 2018, Kostroma, Russia. Kostroma, KSU, pp. 114-118.
4. Arabyan, K. (2019) Audit theory and conceptual framework for the development of auditing. *Accounting. Analysis. Audit*. 6(1), 28-39. (In Russian)
5. Bulgakova, A. E. (2017) Princip nepreryvnosti deyatel'nosti: osobennosti otrazheniya v auditor'skom zaklyuchenii. *Problemy praktiki i teorii* [The principle of business continuity: features of reflection in the auditor's report. Problems of practice and theory]. *Innovations and Investments*. 5, 42-45. (In Russian)
6. Voronin, V. L. & Panina, I. V. (2015) Priznanie mezhdunarodnyh standartov auditor'skoj deyatel'nosti v Rossii: terminologicheskij aspekt [Recognition of international auditing standards in Russia: terminological aspect]. *Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 10(370), 30-40. (In Russian)
7. Gorodilov, M. A. & Pstukhova, E. A. (2019) The first time adoption practice of isa 701, communicating key audit matters in the independent auditor's report, in Russia. *International Accounting*. 21(19), 1116-1128. (In Russian)
8. Gutzait, E. M. (2018) Verification of Audited Persons Ability to Continue their Activities as a Method to Identify the Increased Possibility of Their Bankruptcy. *Financial Journals*. 3(43), 90-98. (In Russian)
9. Gutzait, E. M. (2020) Improving statistics, analysis and regulation of audit of socially significant organizations. *Audit*. 7, 4-9. (In Russian)
10. Egorova, I. S. (2019) Features of the presentation of the audit report in electronic form. *Auditor*. 5(4), 10-15. (In Russian)
11. Itygilova, E. Yu. (2016) Institutional aspects of audit of financial statements. *International Accounting*. 10(400), 35-60. (In Russian)
12. Itygilova, E. Yu. (2019) Criteria for auditing financial statements in the context of accounting doctrines. *ETAP: Economic Theory, Analysis, and Practice*. 5, 134-144. DOI: 10.24411/2071-6435-2019-10118.
13. Panina, I. V. (2016) New audit report in accordance with international auditing standards. *Actual problems of accounting, economic analysis and financial and economic control of organizations' activities*. Proceedings of the the III International Correspondence Scientific and Practical Conference, 4 December, 2015, Voronezh, Russia. Voronezh, VSU, 183-186.
14. Panina, I. V. (2017) About the terms in the new audit report. *April scientific readings named after the professor Gilyarovskaya I. T.* Proceedings of the IV International Correspondence Scientific and Practical Conference. / Endovitskiy, D. A. & Korobeynikova, L. S. (ed.), Voronezh, Russia. Voronezh, VSU, 187-191.
15. Skipin, D. L., Sahnno, Yu. S. & Badenova, L. A. (2019) Auditorskoe zaklyuchenie kak instrument obespecheniya ekonomicheskoy bezopasnosti [Audit report as a tool for ensuring economic security]. *Innovative development of the economy*. 5-1(53), 233-239. (In Russian)
16. Sotnikova, L. V. (2020) Key issues in auditor's report: Composition, Classification, Priorities. *Auditor*. 6(11), 18-30. (In Russian) DOI 10.12737/1998-0701-2020-18-30.
17. Ustinova, Ya. I. (2017) Perekhod na MSA: izmeneniya v praktike auditor'skoj dokumentacii [Transition to ISA: changes in the practice of audit documentation]. *Auditor*. 3 (8), 3-14. (In Russian)
18. Fomina, D. S. (2019) Development of Instruments for Audit Quality Assessment and Control. *Accounting. Analysis. Auditing*. 6(5), 58-68. (In Russian)
19. Sheremet, A. D. (2019) Some problems of audit development. *Audit*. 1, 2-9. (In Russian)
20. Sheremet, A. D. & Nosova, O. A. (2017) Reforming of the russian audit. problems and prospects. *Audit*. 12, 2-8. (In Russian)

Irina V. Panina, Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Associate Professor of the Economic Analysis and Audit Department, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation

E-mail: ivpanina@gmail.com

ORCID ID: 0000-0002-6580-1912

Received 22.09.2021

Accepted 22.11.2021