



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ КАЗНАЧЕЙСТВО
(КАЗНАЧЕЙСТВО РОССИИ)

ПРИКАЗ

26 февраля 2020 г.

№

45

Москва

**Об утверждении обзора правоприменительной практики
Федерального казначейства по осуществлению внешнего
контроля качества работы аудиторских организаций,
проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой)
отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5
Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ
«Об аудиторской деятельности», за 2019 год**

В соответствии с пунктом 3 части 2 статьи 8.2 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2008, № 52, ст. 6249; 2019, № 31, ст. 4469) п р и к а з ы в а ю:

Утвердить прилагаемый Обзор правоприменительной практики Федерального казначейства по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», за 2019 год.

Руководитель

Р.Е. Артюхин

Приложение к приказу
Федерального казначейства
от «26» февраля 2020 г. № 45

**Обзор правоприменительной практики Федерального казначейства
по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских
организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской
(финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5
Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ
«Об аудиторской деятельности», за 2019 год**

Введение

В настоящем Обзоре правоприменительной практики Федерального казначейства по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», за 2019 год (далее – Обзор) обобщена и проанализирована правоприменительная практика Федерального казначейства и управлений Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации (далее – УФК), осуществляющих в соответствии с приказом Федерального казначейства от 14 июня 2017 г. № 130 «Об организационно-штатной структуре управлений Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации» (в редакции приказа Федерального казначейства от 30 августа 2019 г. № 229) полномочия по внешнему контролю качества

работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2009, № 1, ст. 15; 2019, № 48, ст. 6739) (далее – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»), за 2019 год.

Настоящий документ составлен на основе анализа требований нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, материалов внешних проверок качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (далее – аудиторские организации), результатов систематического наблюдения (мониторинга) исполнения аудиторскими организациями требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов (далее – обязательные требования), анализа лучших аналогичных международных практик в сфере внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, обращений граждан и организаций о деятельности аудиторских организаций, анализа документов и сведений, размещенных на официальных сайтах в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» Министерства финансов Российской Федерации, саморегулируемых организаций аудиторов, Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR), а также ряда международных организаций, осуществляющих контроль за деятельностью аудиторских фирм (Совет по надзору за отчетностью публичных компаний (PCAOB, США), Совет по финансовой отчетности (Financial Reporting Council, Великобритания)).

**I. Общая характеристика внешнего контроля качества работы
аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит
бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций,
указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона
«Об аудиторской деятельности»**

В соответствии с частью 1 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» внешний контроль качества работы аудиторских организаций осуществляется уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору.

Согласно пункту 1 Положения о Федеральном казначействе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2004 г. № 703 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, № 49, ст. 4908; 2019, № 25, ст. 3265), Федеральное казначейство является федеральным органом исполнительной власти (федеральной службой), осуществляющим в соответствии с законодательством Российской Федерации функцию по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций.

Предметом внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, согласно положениям Федерального закона «Об аудиторской деятельности», является соблюдение аудиторскими организациями обязательных требований. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций установлены Положением о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 18 декабря 2015 г. № 203н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 22 марта 2016 г., регистрационный номер 41502; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 2016, № 18).

Порядок осуществления государственной функции по внешнему

контролю качества работы аудиторских организаций установлен Административным регламентом исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 11 января 2013 г. № 3н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 10 июня 2013 г., регистрационный номер 28749; Российская газета, 2013, 10 июля) (далее – Административный регламент).

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций (далее – ВККР АО) осуществляется согласно положениям пункта 25 Административного регламента в форме документарных и выездных плановых, а также документарных и выездных внеплановых внешних проверок качества работы аудиторских организаций.

В 2019 году ВККР АО проводился в форме плановых и внеплановых выездных внешних проверок качества работы аудиторских организаций (далее – плановые и внеплановые проверки).

II. Правоприменительная практика организации и проведения ВККР АО

В 2019 году плановые проверки проводились в соответствии с планами проведения плановых проверок внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», на 2019 год Федерального казначейства и УФК, утвержденными руководителем Федерального казначейства и руководителями УФК, и согласованными Генеральной прокуратурой Российской Федерации или соответствующими органами прокуратуры по субъектам Российской Федерации (далее – Планы

проверок). Планы проверок опубликованы в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на официальных сайтах Федерального казначейства www.roskazna.ru (далее – официальный сайт Федерального казначейства) и его УФК moscow.roskazna.ru, piter.roskazna.ru, ivanovskaya.roskazna.ru, krasnodar.roskazna.ru, rostov.roskazna.ru, stavropol.roskazna.ru, nizhegorodskaya.roskazna.ru, tatarstan.roskazna.ru, sverdlovsk.roskazna.ru, krasnoyarsk.roskazna.ru, khabarovsk.roskazna.ru (далее – официальные сайты УФК).

Проекты Планов проверок были подготовлены с использованием риск-ориентированного и циклического подходов, доработаны по итогам их рассмотрения в соответствующих органах прокуратуры согласно требованиям, установленным постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2010 г. № 489 «Об утверждении правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2010, № 28, ст. 3706; 2019, № 5, ст. 393), Положением по организации планирования проверок и согласования проведения внеплановых проверок в Федеральном казначействе при осуществлении ВККР АО, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», утвержденным приказом Федерального казначейства от 30 июня 2016 г. № 237, а также с учетом результатов Секторальной оценки рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма с участием аудиторов.

При подготовке проектов Планов проверок использовалась информация, полученная в рамках межведомственного взаимодействия от Банка России, Минфина России, Росфинмониторинга, Росимущества,

Агентства по страхованию вкладов и саморегулируемых организаций аудиторов Ассоциация «Содружество» и «Российский Союз аудиторов» (Ассоциация).

В рамках реализации риск-ориентированного подхода в проекты Планов проверок были включены аудиторские организации, в отношении которых по результатам предварительного анализа были выявлены возможные риски несоблюдения обязательных требований, установленных законодательством Российской Федерации в сфере аудиторской деятельности.

К таким рискам относятся:

- проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, которые были впоследствии признаны несостоятельными (банкротами);

- проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, деятельность которых подлежит лицензированию и лицензии которых впоследствии были отозваны;

- проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности системообразующих кредитных организаций и страховых организаций;

- проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, в том числе организаций, перечень которых утвержден распоряжением Правительства Российской Федерации от 23 января 2003 г. № 91-р (Собрание законодательства Российской Федерации 2003, № 4, ст. 377; 2019, N 44, ст. 6253);

- оказание аудиторской организацией юридических или бухгалтерских услуг, в случаях когда она готовила или осуществляла от имени или по поручению своего клиента операции с денежными средствами или иным имуществом;

- оказание аудиторской организацией сопутствующих и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг в отношении общественно значимой организации, обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности которой осуществляется данной аудиторской организацией;

- жалобы на деятельность аудиторской организации;

- наличие в составе учредителей (участников) аудиторской организации физических лиц, являющихся нерезидентами Российской Федерации, а также юридических лиц, зарегистрированных за пределами Российской Федерации.

Основанием для осуществления внеплановых внешних проверок качества работы аудиторских организаций явились:

- 1) поданные в Федеральное казначейство жалобы на действия (бездействие) аудиторской организации, нарушающие обязательные требования;

- 2) истечение срока исполнения аудиторской организацией предписания, обязывающего ее устранить выявленные нарушения обязательных требований, вынесенного по результатам внешней проверки качества ее работы и устанавливающего сроки устранения данных нарушений.

Все проверки проведены в соответствии с требованиями:

- Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (далее – Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей») (Собрание законодательства Российской Федерации, 2008, № 52, ст. 6249; 2019, № 31, ст. 4469);

- Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;

- Административного регламента.

Плановые и внеплановые проверки проводились на основании

приказов руководителя Федерального казначейства, руководителей или заместителей руководителей УФК, разработанных и изданных в соответствии с типовой формой, установленной приказом Минэкономразвития России от 30 апреля 2009 г. № 141 «О реализации положений Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (далее – приказ Минэкономразвития России).

Приказы о проведении плановых и внеплановых проверок, в том числе содержат следующие сведения:

- наименование Федерального казначейства или УФК; фамилии, имена, отчества, должности должностных лиц, уполномоченных на проведение проверки, с указанием руководителя группы инспекторов;
- наименование проверяемой аудиторской организации, ее места нахождения, места нахождения ее филиалов, представительств, обособленных структурных подразделений (в случае наличия), а также места фактического осуществления деятельности;
- цели, задачи, предмет проверки и срок ее проведения;
- правовые основания проведения проверки;
- сроки проведения и перечень мероприятий по контролю, необходимых для достижения целей и задач проведения проверки;
- перечень предоставляемых документов, необходимых для достижения целей и задач проведения проверки;
- даты начала и окончания проведения проверки;
- подлежащие проверке обязательные требования.

Плановые и внеплановые проверки проводятся в целях:

- оценки соблюдения аудиторской организацией обязательных требований;
- подтверждения (неподтверждения) информации, изложенной

в жалобе;

- проверки факта исполнения аудиторской организацией предписания об устранении выявленных нарушений.

В соответствии с частью 5 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» срок проведения плановых и внеплановых проверок составляет не более 40 рабочих дней, а для аудиторских организаций, являющихся субъектами малого предпринимательства, не более 20 рабочих дней. На основании части 6 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» указанный срок может быть продлен не более чем на 20 рабочих дней. Основанием продления срока проведения плановой или внеплановой проверки является:

- необходимость проведения сложных и (или) длительных исследований, специальных экспертиз и расследований на основании мотивированных предложений должностных лиц, уполномоченных на проведение проверок;

- поступление в течение срока проведения плановой или внеплановой проверки аудиторской организации от правоохранительных и контрольных (надзорных) органов, государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов», Центрального банка Российской Федерации требующей проверки информации о фактах нарушения такой аудиторской организацией обязательных требований.

В ходе ВККР АО в 2019 году отсутствовали случаи несоблюдения сроков проведения проверки.

Согласно пункту 23 Административного регламента срок исполнения государственной функции по ВККР АО не может превышать 158 рабочих дней.

Срок проведения проверок исчисляют в рабочих днях, не включая выходные и нерабочие праздничные дни, официально установленные действующим законодательством Российской Федерации.

В ходе осуществления ВККР АО должностными лицами Федерального казначейства и УФК соблюдаются права проверяемых аудиторских организаций, в том числе:

- руководители, иные должностные лица или уполномоченные представители аудиторской организации присутствуют при проведении проверки;

- руководителям, иным должностным лицам или уполномоченным представителям аудиторской организации даются разъяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки, предоставляется информация, относящаяся к предмету проверки и предоставление которой предусмотрено Федеральным законом «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»;

- руководители, иные должностные лица или уполномоченные представители аудиторской организации:

- знакомятся с результатами проверки, указывают в акте проверки сведения о своем ознакомлении с результатами проверки, согласии или несогласии с ними, а также с отдельными действиями должностных лиц Федерального казначейства и УФК;

- имеют право обжаловать действия (бездействие) должностных лиц Федерального казначейства и УФК, повлекшие за собой нарушение прав аудиторской организации при проведении проверки, в административном и (или) судебном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При осуществлении государственной функции в 2019 году была проведена 261 проверка: 236 плановых проверок и 25 – внеплановых (6 внеплановых проверок проведены по поступившим в Федеральное казначейство жалобам на действия (бездействие) аудиторской организации, 19 – в целях осуществления контроля за исполнением аудиторскими организациями, допустившими нарушения нормативных правовых актов,

регулирующих аудиторскую деятельность, предписаний об устранении выявленных по результатам проведенных проверок нарушений).

По результатам проведенных проверок составлены акты плановых (внеплановых) выездных внешних проверок качества работы аудиторских организаций в соответствии с типовой формой, утвержденной приказом Минэкономразвития России. Акты проверок оформлены непосредственно после проведения плановых и внеплановых проверок в двух экземплярах, один из которых с копиями приложений вручен руководителю или уполномоченному представителю аудиторской организации под расписку об ознакомлении.

В случае невозможности проведения плановой или внеплановой проверки в связи с отсутствием руководителя или иного должностного лица аудиторской организации, либо в связи с фактическим неосуществлением деятельности аудиторской организацией, либо в связи с иными действиями (бездействием) руководителя или иного должностного лица аудиторской организации, повлекшими невозможность проведения проверки, должностными лицами Федерального казначейства и УФК составлялись акты о невозможности проведения соответствующей проверки с указанием причин невозможности ее проведения. В 2019 году Федеральным казначейством и УФК составлено 10 актов о невозможности проведения проверок.

В связи с прекращением профессиональной деятельности и по иным основаниям, предусмотренным Правилами подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2010 г. № 489, из Планов проверок на 2019 год были исключены 9 аудиторских организаций и 24 филиала аудиторских организаций по субъектам Российской

Федерации (всего не было проведено 33 плановые проверки).

В общей сложности проведенными проверками были охвачены 44% аудиторских организаций, осуществляющих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В ходе осуществления ВККР АО в 2019 году было выявлено 15 215 нарушений обязательных требований у 199 аудиторских организаций (76,2% от общего числа проверенных в 2019 году аудиторских организаций). В 2018 году было выявлено 14 722 нарушения, в 2017 году – 14 203, а в 2016 году – 9 619. Увеличение количества выявляемых нарушений является результатом применения риск-ориентированного подхода как при планировании, так и при проведении внешних проверок качества работы аудиторских организаций.

По результатам проведения плановых и внеплановых проверок в отношении аудиторских организаций, допустивших нарушения обязательных требований, Федеральным казначейством и УФК вынесено 189 решений о применении мер воздействия (в том числе 22 меры воздействия по результатам проверок за 2018 год):

- 112 предупреждений аудиторских организаций о недопустимости нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов (59,3% от общего количества принятых решений о применении мер воздействия);

- 40 предписаний, обязывающих аудиторские организации устранить выявленные по результатам внешних проверок нарушения правил аудиторской деятельности (21,3%);

- 28 предписаний в саморегулируемые организации аудиторов о приостановлении членства аудиторской организации (14,8%);

- 9 предписаний об исключении сведений об аудиторских организациях из реестра аудиторов и аудиторских организаций, аудиторов (4,8%).

При определении мер воздействия Федеральным казначейством и УФК применяется Классификатор нарушений и недостатков, выявленных в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 15 декабря 2016 г., протокол № 29, раздел IV), и учитываются такие обстоятельства, как характер, в том числе системность, умышленность, и степень тяжести допущенного нарушения; наступление (угроза наступления) негативных последствий; принятые аудиторской организацией меры по профилактике нарушений до начала проведения внешней проверки, в том числе выявление и устранение нарушений; возмещение вреда (ущерба) пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности, пользователям услуг, оказываемых аудиторской организацией, иным лицам, причиненных таким нарушением; другие обстоятельства, имеющие значение для вынесения объективного решения.

В рамках исполнения государственной функции в 2019 году был составлен 21 протокол об административных правонарушениях (10 протоколов – за воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (статья 19.4.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ)); 2 протокола – за невыполнение в установленный срок законного предписания (статья 19.5 КоАП РФ); 9 протоколов – за представление сведений (информации) в неполном объеме или искаженном виде (статья 19.7 КоАП РФ)).

В 2019 году в адрес Федерального казначейства и УФК поступали жалобы физических и юридических лиц, а также органов власти, Центрального банка Российской Федерации на действия отдельных

аудиторских организаций. По результатам их рассмотрения было проведено 6 внеплановых проверок, результаты которых размещены на официальном сайте Федерального казначейства. Кроме того, сведения, указанные в обращениях, были учтены в ходе проведения плановых проверок и планировании.

Основным негативным фактором остается уклонение аудиторских организаций от прохождения внешнего контроля качества работы со стороны уполномоченного федерального органа по контролю и надзору.

Число аудиторских организаций, уклонившихся в 2019 году от прохождения планового ВККР, составило 9 организаций (3,3% от общего количества аудиторских организаций, включенных в План проверок).

При этом следует отметить, что наблюдается тенденция сокращения доли таких аудиторских организаций: в 2015 году аудиторских организаций, уклонившихся от прохождения планового ВККР, было 31 (12% от общего числа запланированных проверок), в 2016 году – 37 (14%), в 2017 году – 19 (7,3%), а в 2018 году – 14 (5,3%).

Сокращение доли уклоняющихся от проведения проверки аудиторских организаций – результат превентивных мер, принимаемых Казначейством России, к которым, в том числе относится раскрытие на официальном сайте Федерального казначейства информации об аудиторских организациях, включенных в план уполномоченного федерального органа по контролю и надзору за аудиторской деятельностью, но не прошедших внешний контроль качества работы (реестр аудиторских организаций, включенных в план уполномоченного федерального органа по контролю и надзору за аудиторской деятельностью, не прошедших внешний контроль качества работы).

В целях объективного, всестороннего и своевременного рассмотрения результатов ВККР АО в Федеральном казначействе и УФК ведут работу Контрольные комиссии по рассмотрению результатов внешнего контроля

качества работы аудиторских организаций. В заседаниях указанных контрольных комиссий принимают участие представители аудиторских организаций и саморегулируемых организаций аудиторов. В рамках деятельности комиссий в 2019 году рассмотрены результаты внешних проверок качества работы 67 аудиторских организаций.

В 2019 году были обжалованы результаты контрольных мероприятий в отношении аудиторских организаций ООО «Аудиторская и консалтинговая фирма «ТОП-АУДИТ» и АО «Аудиторская фирма «Уральский союз». Исковые требования указанных аудиторских организаций судами не удовлетворены.

Информация о привлечении к уголовной ответственности за преступления, совершенные при оказании аудиторских услуг, у Федерального казначейства отсутствует. Во исполнение постановления Правительства Российской Федерации от 28 апреля 2015 г. № 415 «О правилах формирования и ведения единого реестра проверок» информация о проведенных в 2019 году проверках аудиторских организаций, об их результатах и о принятых мерах по пресечению и (или) устранению последствий выявленных нарушений внесена в единый реестр проверок.

В соответствии с положениями части 2 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» Федеральным казначейством систематизируются сведения об аудиторских организациях, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В 2019 году 319 аудиторских организаций уведомили уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору о начале деятельности по аудиту общественно значимых организаций.

Обобщение и анализ правоприменительной практики организации

и проведения ВККР АО не выявил проблемных вопросов, наличия устаревших, дублирующих и избыточных требований в части:

- подготовки ежегодных Планов проверок, их направления в органы прокуратуры и доработки по итогам рассмотрения органами прокуратуры;
- использования оснований для проведения внеплановых проверок;
- издания приказов Федерального казначейства и УФК о проведении ВККР АО, их содержания;
- исчисления и соблюдения сроков проведения ВККР АО;
- соблюдения прав аудиторских организаций;
- оформления результатов проверки и принятия мер воздействия в отношении аудиторских организаций, допустивших нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- привлечения аудиторских организаций и их должностных лиц к административной ответственности за правонарушения при проведении ВККР АО.

III. Правоприменительная практика осуществления ВККР АО при проверке соблюдения аудиторскими организациями обязательных требований

В ходе осуществления в 2019 году плановых и внеплановых проверок должностными лицами Федерального казначейства и УФК было выявлено более 15 тысяч нарушений проверяемыми аудиторскими организациями обязательных требований.

Значительная часть таких нарушений касается несоблюдения аудиторскими организациями положений стандартов аудиторской деятельности (порядка 90% всех выявляемых нарушений).

Нарушения положений Федерального закона «Об аудиторской

деятельности», кодекса профессиональной этики аудиторов, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций составили порядка 9% нарушений.

В рамках деятельности по обобщению и анализу правоприменительной практики Федерального казначейства по осуществлению ВКР АО в 2019 году была проведена систематизация нарушений в соответствии с долей конкретного нарушения в общем количестве выявленных нарушений, на основании чего установлены следующие типичные нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекса профессиональной этики аудиторов:

1. Нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

1.1. В соответствии с положениями пункта 3 части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены, обязаны обеспечивать хранение документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, на территории Российской Федерации, в том числе размещать базы данных информации, в которых осуществляются сбор, запись, систематизация, накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), извлечение сведений и документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, на территории Российской Федерации.

В нарушение указанных требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации не обеспечивают хранение документов (копий документов), полученных и (или)

составленных в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены.

В соответствии с положениями пункта 5 части 6 статьи 20 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» несоблюдение аудиторской организацией вышеуказанных требований влечет применение в отношении такой аудиторской организации меры воздействия в виде предписания об исключении сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов.

1.2. В соответствии с положениями части 3 статьи 4 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных статьей 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Согласно части 1 статьи 4 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудитором является физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Частью 4.1 статьи 23 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» установлено, что с 1 января 2012 года аудиторы, имеющие действительные квалификационные аттестаты аудитора, выданные в соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», вправе участвовать в аудиторской деятельности (осуществлять аудиторскую деятельность) в соответствии с типом имеющегося у них квалификационного аттестата аудитора, за исключением участия в аудиторской деятельности (осуществления аудиторской деятельности), предусмотренной частью 3 статьи 5

Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В нарушение указанных выше требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в осуществлении аудиторской деятельности по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», участвовали сотрудники аудиторских организаций, не имеющие квалификационного аттестата аудитора либо имеющие квалификационный аттестат, выданный в соответствии с требованиями Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

1.3. В соответствии с положениями части 2 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в целях осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору ВККР АО такая аудиторская организация в письменной форме или путем направления электронного документа однократно должна уведомлять уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (далее – уведомление), в течение 20 рабочих дней, следующих за датой заключения первого договора на проведение данного аудита в текущем календарном году.

Порядок и форма уведомления утверждены приказом Минфина России от 8 февраля 2018 г. № 20н «Об утверждении порядка и формы уведомления Федерального казначейства о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 10 апреля 2018 г., регистрационный номер 50706; Официальный интернет-

портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 12 апреля 2018 г.).

В нарушение указанных выше требований аудиторскими организациями не направляются уведомления либо не соблюдаются сроки их направления. Кроме того, аудиторскими организациями в адрес Казначейства России ошибочно представляется информация о проведении ими обязательного аудита организаций, в действительности не относящихся к организациям, указанным в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

При заполнении формы уведомления вносится некорректная информация.

В соответствии с пунктом 5 части 6 статьи 20 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в случае нарушения требования об уведомлении Казначейства России к аудиторской организации может быть применена мера воздействия в виде исключения сведений о ней из реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов.

1.4. Частью 3 статьи 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» установлено, что требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются стандартами аудиторской деятельности.

Согласно части 1 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (далее – МСА 700) устанавливает обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности, а также содержит

описание формы и содержания аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности.

В нарушение положений МСА 700 при составлении аудиторских заключений аудиторскими организациями были допущены следующие нарушения:

- некорректное наименование первого раздела аудиторского заключения «Мнение» (пункт 23 МСА 700), а также отсутствие в аудиторском заключении указаний на факт проведения аудита в отношении финансовой отчетности (подпункт «b» пункта 24 МСА 700) и названия каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности (подпункт «с» пункта 24 МСА 700);

- отсутствие в аудиторском заключении ссылки на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики (подпункт «d» пункта 24 МСА 700), а также даты или периода, охваченного каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности (подпункт «е» пункта 24 МСА 700);

- отсутствие в аудиторском заключении раздела с заголовком «Основание для выражения мнения» (пункт 28 МСА 700), либо отсутствие в указанном разделе: заявления о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита (подпункт «a» пункта 28 МСА 700); ссылки на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита (подпункт «b» пункта 28 МСА 700); заявления о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями с указанием на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам

этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ) (подпункт «с» пункта 28 МСА 700); заявления о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора (подпункт «d» пункта 28 МСА 700);

- отсутствие в разделе аудиторского заключения «Ответственность руководства за финансовую отчетность» описания ответственности руководства за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности (подпункт «b» пункта 34 МСА 700);

- отсутствие в разделе аудиторского заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» всех предусмотренных пунктами 38 и 39 МСА 700 заявлений аудитора, описания ответственности аудитора, а также информации, изложенной в пункте 40 МСА 700.

Международным стандартом аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (далее – МСА 701) установлены обязанности аудитора по информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Положения данного стандарта регламентируют суждение аудитора относительно того, о чем следует информировать в аудиторском заключении, а также форму и содержание такой информации.

В нарушение положений пункта 17 МСА 701 аудитором в ходе осуществления аудита не информируются лица, отвечающие за корпоративное управление, о вопросах, которые он определил как ключевые вопросы аудита, или об их отсутствии.

Кроме того, в аудиторской документации аудитором не отражаются вопросы, которые требовали значительного внимания и обоснование того,

являются ли все эти вопросы ключевыми вопросами аудита (подпункт «а» пункта 18 МСА 701).

Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (далее – МСА 705) устанавливает обязанности аудитора по выпуску надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании мнения в соответствии с МСА 700 (пересмотренным) аудитор приходит к выводу о необходимости выражения модифицированного мнения о финансовой отчетности. МСА 705 содержит требования к форме и содержанию аудиторского заключения при выражении аудитором модифицированного мнения.

В соответствии с положениями МСА 705 аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в случаях, когда:

- на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажение, или

- аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Согласно пункту 7 МСА 705 аудитор выражает мнение с оговоркой в тех случаях, когда:

- аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими, или

- аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным,

но не всеобъемлющим.

В соответствии с пунктом 8 МСА 705 аудитор должен выразить отрицательное мнение в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.

Согласно пунктам 9 и 10 МСА 705 аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда:

- он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим;

- в исключительно редких ситуациях, связанных с наличием многочисленных факторов неопределенности, он приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение о финансовой отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.

Когда аудитор выражает модифицированное мнение, в соответствии с положениями пункта 16 МСА 705 он должен использовать для раздела, в котором излагается его мнение, заголовок «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств.

В нарушение указанных выше требований при наличии оснований для модификации мнения в аудиторском заключении аудитором соответствующим образом не было модифицировано мнение в аудиторских заключениях.

1.5. В соответствии с положениями части 2 статьи 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация и ее работники обязаны соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну.

Согласно части 3 статьи 9 Аудиторская организация не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги, предусмотренные Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами.

В нарушение указанных требований аудиторская организация передала сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам на хранение без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались аудиторские услуги.

1.6. Частью 1 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» установлено, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов.

Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (далее – МСКК 1) устанавливает обязанности аудиторской организации в области ее системы контроля качества аудита и обзорных

проверок финансовой отчетности, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг. МСКК 1 рассматривается вместе с соответствующими этическими требованиями.

Пунктами 16-18 МСКК 1 устанавливаются требования к системе контроля качества аудиторской организации, а также ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации.

Пункт 30 МСКК 1 содержит требования к назначению аудиторских групп, в том числе в части компетенции, способностей и полномочий, позволяющих ему выступать в этом качестве.

В нарушение указанных требований в аудиторских организациях не разработаны, не установлены, не оформлены документально и не доведены до сведения персонала политики и процедуры системы контроля качества, предусмотренные МСКК 1.

Одним из элементов системы контроля качества аудиторской организации согласно подпункту «f» пункта 16 МСКК 1 является мониторинг.

Пунктом 48 МСКК 1 установлено, что аудиторская организация должна организовать процесс мониторинга, призванный обеспечить ее разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно. Эти меры должны:

- включать непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, включая периодическое инспектирование по крайней мере одного завершенного задания для каждого руководителя задания;
- предусматривать требования по возложению ответственности за процесс мониторинга на партнера или партнеров, или иных лиц с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями в аудиторской организации для того, чтобы принять на себя эту ответственность;

- предусматривать требование того, чтобы лица, участвующие в выполнении задания или в проверке качества выполнения задания, не привлекались к инспектированию этого задания.

В нарушение указанных требований аудиторская организация в ходе мониторинга не проводила и документально не оформляла инспектирование, по крайней мере, одного завершенного задания для каждого руководителя задания.

Кроме того, лица, участвующие в выполнении заданий или в проверке качества выполнения заданий, привлекались к инспектированию таких заданий.

Пунктом 49 МСКК 1 установлено, что аудиторская организация должна оценить последствия недостатков, выявленных в результате процесса мониторинга, и определить являются ли они:

- единичными случаями, которые необязательно указывают на то, что система контроля качества аудиторской организации недостаточна, чтобы обеспечить ее разумную уверенность в том, что эта организация соответствует профессиональным стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям и, что выпускаемые аудиторской организацией или руководителями заданий заключения носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах;

- систематическими, повторяющимися или иными значительными недостатками, требующими принятия немедленных мер по их исправлению.

В соответствии с положениями пункта 50 МСКК 1 аудиторская организация должна сообщить соответствующим руководителям заданий и прочему персоналу, имеющему к этому отношение, о недостатках, выявленных в результате процесса мониторинга, и о рекомендациях по принятию надлежащих мер для их устранения.

При этом факт сообщения вышеуказанным лицам о недостатках, выявленных в результате процесса мониторинга, и о рекомендациях

по принятию надлежащих мер для их устранения не нашел отражения в документах аудиторской организации по осуществлению мониторинга.

Кроме того, в нарушение положений пункта 52 МСКК 1 политики и процедуры ряда проверенных аудиторских организаций не предусматривают случаи, когда результаты процедур мониторинга указывают на то, что заключение может оказаться ненадлежащим либо, что в ходе выполнения задания были пропущены определенные процедуры, а также не содержат требований по определению дальнейших мер для обеспечения соблюдения соответствующих профессиональных стандартов и применимых правовых и нормативных требований, а также рассмотрения вопроса о необходимости получения юридической консультации.

2. Нарушения требований стандартов аудиторской деятельности.

2.1. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» (далее – МСА 230) устанавливает обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности.

В соответствии с положениями пункта 2 МСА 230 аудиторская документация обеспечивает доказательства, обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении основных целей аудитора, а также доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Пунктом 3 МСА 230 установлено, что аудиторская документация выполняет целый ряд дополнительных функций, включая следующее:

- помогает аудиторской группе планировать и проводить аудит;
- помогает членам аудиторской группы, ответственным за контроль, в руководстве и контроле за аудиторской работой, а также в исполнении ими их обязанностей по обзорным проверкам;
- позволяет аудиторской группе нести ответственность за свою работу;

- позволяет вести запись вопросов, сохраняющих значимость для будущих аудиторских заданий;

- обеспечение проведения обзорных проверок и инспектирования в целях контроля качества в соответствии с МСКК 1 или не менее строгими требованиями национального законодательства;

- обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или прочими требованиями.

Согласно пункту 7 МСА 230 аудитор должен готовить аудиторскую документацию своевременно.

При этом в соответствии с положениями пункта 8 МСА 230 аудиторская документация, которую должен готовить аудитор, должна быть достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

- характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований;

- результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;

- значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

При этом в рамках осуществления контрольных мероприятий в нарушение вышеуказанных положений МСА 230 установлено, что в ходе проведения аудита аудитором была составлена аудиторская документация, не позволяющая понять, какие аудиторские доказательства были отобраны, получены и проверены в процессе выполнения аудиторских процедур, что именно проверялось при изучении аудиторских доказательств, а также какие

выводы сделаны аудитором по результатам выполнения аудиторских процедур.

После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла (пункт 14 МСА 230).

Пунктом 45 МСКК 1 предусмотрено, что аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры, требующие от аудиторских групп своевременно завершить окончательное формирование файла по заданию после завершения работы над заключениями по заданию.

В нарушение указанных выше требований аудитором не соблюдены требования к своевременной подготовке аудиторской документации и завершению административных процедур окончательного формирования аудиторского файла.

Переход аудиторских организаций к документированию аудита преимущественно в электронном виде выявил ряд вопросов, связанных с обеспечением полноты и достоверности аудиторской документации.

Пунктом 9 МСА 230 установлено, что при документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать:

- каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов;
- кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
- кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки.

В нарушение указанных требований аудиторская документация, составленная в электронном виде, не содержала данные о лицах, выполнявших аудиторские процедуры и проверявших их выполнение,

сроков окончания проведения аудиторских процедур, даты проведения проверки и объема проверенной аудиторской работы.

Данное нарушение также свидетельствует о несоблюдении аудиторскими организациями положений пункта 32 МСКК 1 в части внедрения политики и процедур, призванных обеспечить разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями и что аудиторской организацией выпускаются заключения, соответствующие конкретным обстоятельствам, поскольку такие политика и процедуры должны включать:

- вопросы, значимые для поддержания постоянного качества выполнения заданий;
- ответственность и обязанности по осуществлению надзора за выполнением задания;
- ответственность и обязанности по проверке качества выполнения задания.

2.2. Международным стандартом аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 300) установлены обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности.

Планирование аудита согласно положениям пункта 2 МСА 300 предполагает разработку общей стратегии аудита по заданию и составление плана аудита.

В соответствии с пунктом 7 МСА 300 аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющуюся основой для разработки плана аудита.

В нарушение указанных требований МСА 300 аудиторами не соблюдается обязанность по разработке и включению в аудиторскую документацию по аудиторским заданиям общей стратегии аудита.

Согласно положениям пункта 11 МСА 300 аудитор должен запланировать характер, сроки и объем работы по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы.

В нарушение указанных требований общая стратегия аудита и планы аудита ряда проверенных аудиторских организаций не содержат сведений о характере, сроках и объеме работ по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы.

2.3. В соответствии с пунктом 1 Международного стандарта аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (далее – МСА 320) обязанности аудитора по применению концепции существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности установлены МСА 320.

Согласно положениям пункта 5 МСА 320 принцип существенности применяется аудитором на этапах планирования и проведения аудита, при оценке влияния на аудит выявленных и (или) неисправленных искажений, а также при формулировании мнения в аудиторском заключении.

Определение аудитором существенности является предметом профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности.

В соответствии с положениями пункта 6 МСА 320 при планировании аудита аудитор формирует суждение о размерах искажений, которые будут считаться существенными. Это суждение создает основу:

- определения характера, сроков и объема процедур оценки рисков;
- выявления и оценки рисков существенного искажения;
- определения характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

При этом существенность, определенная на этапе планирования

аудита, не обязательно задает величину, меньше которой неисправленные искажения в отдельности или в совокупности всегда будут оцениваться как незначительные.

Пунктом 10 МСА 320 установлено, что при формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить значительность для финансовой отчетности в целом. Если в конкретных обстоятельствах организации имеется один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых искажения на величины меньшие, чем уровень значительности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности, аудитор должен также определить уровень или уровни значительности, применяемые к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации.

Согласно положениям пункта 14 МСА 320 аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин:

- значительность для финансовой отчетности в целом;
- если уместно, уровень или уровни значительности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;
- значительность для выполнения аудиторских процедур;
- данные о пересмотре вышеуказанных уровней значительности.

В нарушение указанных требований при формировании общей стратегии аудита аудитором не была определена и не включена в аудиторскую документацию значительность для финансовой отчетности в целом.

2.4. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный)

«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (далее – МСА 315) устанавливает обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации.

В соответствии с пунктом 10 МСА 315 руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны обсудить степень подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению и возможность использования применимой концепции подготовки финансовой отчетности к фактам деятельности и обстоятельствам организации. Руководитель задания должен определить, какие вопросы должны быть доведены до сведения членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении.

Пунктом 11 МСА 315 установлено, что аудитор должен получить понимание следующих вопросов:

- соответствующие отраслевые, регуляторные факторы и прочие внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
- характер организации:
- выбор и применение организацией учетной политики, включая обоснование вносимых в нее изменений. Аудитор должен оценить, соответствует ли учетная политика организации ее деятельности и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также учетной политике, используемой в соответствующей отрасли;
- цели и стратегии организации, а также сопутствующие им бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения;
- оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации.

В соответствии с пунктом 12 МСА 315 аудитор должен получить понимание системы внутреннего контроля организации в части, значимой для проведения аудита.

Пунктом 14 МСА 315 также установлено, что аудитор должен получить понимание контрольной среды.

При этом согласно требованиям пункта 32 МСА 315 аудитор обязан отразить в аудиторской документации, в том числе:

- обсуждение между членами аудиторской группы, если это требуется в соответствии с пунктом 10 МСА 315, и принятые значимые решения;
- ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения, описанные в пункте 11 МСА 315, и каждого из элементов ее системы внутреннего контроля, указанные в пунктах 14–24 МСА 315; источники информации, из которых было получено такое понимание; а также выполненные процедуры оценки рисков.

В нарушение указанных требований аудиторская документация, составляемая в рамках осуществления аудиторских процедур по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, не отражает обсуждений между членами аудиторской группы, а также ключевых элементов понимания каждого из аспектов организации и ее окружения и каждого из элементов ее системы внутреннего контроля.

Кроме того, аудиторская документация не содержит ссылки на источники информации, из которых было получено такое понимание.

Обращаем внимание, что положения международных стандартов аудита следует рассматривать вместе с Международным стандартом аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (далее – МСА 200).

Пунктом 18 МСА 200 установлена обязанность аудитора

по соблюдению всех Международных стандартов аудита, являющихся значимыми для конкретного аудиторского задания. При этом тот или иной международный стандарт аудита является значимым для конкретного аудиторского задания, если этот стандарт уже действует, и имеются те обстоятельства, которые рассматриваются в этом стандарте.

3. Нарушения требований Кодекса профессиональной этики и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций.

3.1. В соответствии с положениями пункта 1.5 Кодекса профессиональной этики аудиторов аудитор должен соблюдать следующие основные принципы этики:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональное поведение.

Пунктом 1.23 Кодекса профессиональной этики аудиторов установлено, что аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых отношениях. Принцип честности также предполагает справедливое ведение дел и правдивость.

В нарушение указанных этических требований аудиторскими организациями на официальных сайтах организаций в информационно-телекоммуникационной сети Интернет размещаются сведения, содержащие недостоверные данные о деятельности организации.

3.2. В соответствии с положениями пункта 1.5 Правил независимости аудиторских организаций и аудиторов аудиторская организация, принимая решение о том, следует ли принимать задание или продолжать его, либо может ли определенное лицо быть участником аудиторской группы, должна выявить угрозы независимости и оценить их.

В случае, когда оценка угроз независимости окажется выше

приемлемого уровня и решение касается вопроса принятия задания или включения в аудиторскую группу определенного лица, аудиторская организация должна определить, могут ли меры предосторожности устранить угрозы независимости или свести их до приемлемого уровня.

В случае, когда решение касается продолжения задания, аудиторская организация должна определить, могут ли принятые меры предосторожности быть эффективными для устранения угроз независимости или сведения их до приемлемого уровня, или другие меры предосторожности должны быть приняты, или выполнение задания следует прекратить.

Когда в ходе выполнения задания становится известной новая информация об угрозе независимости, аудиторская организация должна оценить значимость такой угрозы в соответствии с концептуальным подходом.

В случае, когда аудитор устанавливает, что надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня не могут быть приняты или они вообще не существуют, аудитор должен устранить обстоятельства или взаимоотношения, создающие угрозу независимости, либо отказаться от задания на этапе его принятия или прекратить выполнение задания.

В нарушение указанных требований аудиторскими организациями не проводятся процедуры по выявлению угрозы независимости и их оценке при принятии решения о том, следует ли принимать задание или продолжать его, либо может ли определенное лицо участвовать в проведении аудиторской проверки, а также в течение периода выполнения задания по аудиту и периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

3.3. В соответствии с положениями пункта 1.23 Правил независимости аудиторских организаций и аудиторов аудитор должен

документировать свои выводы о соблюдении независимости и основное содержание любых надлежащих обсуждений по данному вопросу.

В частности:

- в случае, когда для сведения угроз независимости до приемлемого уровня требуется принятие мер предосторожности, аудитор должен документировать характер таких угроз и принятые меры предосторожности;

- в случае, когда на основе проведенного анализа угроз независимости аудитор приходит к выводу, что необходимость принимать какие-либо меры предосторожности отсутствует, т.к. эти угрозы не превышают приемлемого уровня, аудитор должен документировать характер таких угроз и объяснение своих выводов.

Пунктом 1.24 Правил независимости аудиторских организаций и аудиторов установлено, что аудитор должен быть независим от аудируемого лица в течение периода выполнения задания по аудиту и периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью. Период выполнения задания по аудиту начинается с момента начала оказания аудиторской услуги аудиторской группой и заканчивается передачей аудиторского заключения аудируемому лицу. Если задание по аудиту выполняется на периодической основе, то датой окончания его считается более поздняя из следующих дат: дата, когда одна из сторон уведомила другую, что деловые отношения закончены, либо дата передачи аудиторского заключения аудируемому лицу.

В нарушение указанных требований аудиторскими организациями не соблюдается обязанность документировать основное содержание любых надлежащих обсуждений по вопросам соблюдения независимости.

IV. Источники сведений для Обзора

В качестве источников сведений для обобщения и анализа правоприменительной практики Федерального казначейства и УФК по осуществлению ВККР АО используются:

- результаты проверок;
- результаты обжалований действий и решений должностных лиц Федерального казначейства в судебном порядке и иные материалы судебной практики;
- результаты применения мер прокурорского реагирования по вопросам деятельности Федерального казначейства в области ВККР АО;
- результаты рассмотрения жалоб, заявлений и обращений, в том числе содержащих сведения о нарушении обязательных требований;
- результаты составления и рассмотрения протоколов об административных правонарушениях;
- разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации в области организации и осуществления государственного контроля (надзора), а также требований нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих аудиторскую деятельность;
- иные источники, содержащие сведения о регулировании аудиторской деятельности, надзоре за аудиторскими организациями, оказывающими услуги по обязательному аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, предупреждении нарушений норм правового регулирования аудиторской деятельности.

V. Выводы и предложения по обобщению и анализу правоприменительной практики ВККР АО

По результатам проведенного обобщения и анализа правоприменительной практики ВККР АО можно сделать следующие выводы и предложения:

- ВККР АО обеспечивает выявление и устранение нарушений в исполнении аудиторскими организациями обязательных требований, что способствует постепенному повышению качества аудиторских услуг и уходу с рынка аудиторских услуг недобросовестных аудиторских организаций;

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» и иные нормативные правовые акты обеспечивают правовую основу деятельности аудиторских организаций по оказанию аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, а также осуществления ВККР в отношении аудиторских организаций;

- в ходе ВККР АО выявлены нарушения обязательных требований при осуществлении проверенными аудиторскими организациями аудиторской деятельности и оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг;

- нормативные правовые акты, соблюдение которых проверяется при осуществлении ВККР АО, не содержат устаревших, избыточных и дублирующих требований;

- обязательные требования применяются в системной взаимосвязи с положениями различных нормативных правовых актов, иных нормативных документов;

- вопросов недостаточной ясности и взаимной несогласованности обязательных требований не выявлено.

В рамках осуществления ВККР АО было установлено неверное трактование аудиторскими организациями положений Федерального закона

«Об аудиторской деятельности» в части обязанности обеспечения хранения документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены, на территории Российской Федерации, в том числе размещения баз данных информации, в которых осуществляются сбор, запись, систематизация, накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), извлечение сведений и документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, на территории Российской Федерации, в связи с чем Федеральным казначейством подготовлены и направлены в Минфин России предложения по внесению изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» в части установления обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора обеспечивать хранение документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг только на территории Российской Федерации (проект федерального закона о внесении указанных изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» одобрен Советом по аудиторской деятельности 8 октября 2019 г., протокол № 49).