

УТВЕРЖДЕН

приказом Федерального казначейства
от 19 февраля 2024 г. № 93

**Доклад,
содержащий результаты обобщения правоприменительной
практики Федерального казначейства по осуществлению
внешнего контроля деятельности аудиторских организаций,
оказывающих аудиторские услуги общественно значимым
организациям, за 2023 год**

I. Введение

В настоящем Докладе, содержащем результаты обобщения правоприменительной практики Федерального казначейства по осуществлению внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, за 2023 год (далее – Доклад) обобщена и проанализирована правоприменительная практика Федерального казначейства и управлений Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации (далее – УФК), осуществлявших в 2023 году в соответствии с приказом Федерального казначейства от 25 сентября 2020 г. № 268 «Об организационно-штатной структуре управлений Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации» полномочия по внешнему контролю деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, за 2023 год.

Настоящий Доклад подготовлен на основе анализа требований нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, материалов внешних проверок деятельности аудиторских организаций,

оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (далее – аудиторские организации, ВКД АО), результатов систематического наблюдения (мониторинга) исполнения аудиторскими организациями требований Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности (далее – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»)), стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов (далее – обязательные требования), 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, Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество».

II. Общая характеристика внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям

В соответствии с частью 1 статьи 10.2 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» внешний контроль деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (далее – ВКД АО), осуществлялся 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, Федеральное казначейство является федеральным органом исполнительной власти (федеральной службой), осуществляющим в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе ВКД АО.

Предметом ВКД АО является соблюдение аудиторскими организациями требований Федерального закона «Об аудиторской

деятельности», других федеральных законов и принятых в соответствии с ними иных нормативных правовых актов и нормативных актов Банка России, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, а также исполнение ими решений уполномоченного федерального органа по контролю и надзору о применении мер воздействия, принимаемых по результатам ВКД АО.

В 2023 году ВКД АО осуществлялся в соответствии с Положением о внешнем контроле деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (федеральном государственном контроле (надзоре), утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 25 июня 2021 г. № 1009 (далее – Положение о ВКД АО).

ВКД АО проводился в форме плановых и 1 внеплановой выездных внешних проверок контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (далее – плановые и внеплановые проверки).

Плановые проверки проводились в соответствии с планами проведения плановых проверок внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, на 2023 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 официальном сайте Федерального казначейства (www.roskazna.gov.ru) (далее – официальный сайт Федерального казначейства) и официальных сайтах УФК (www.moscow.roskazna.gov.ru, www.piter.roskazna.gov.ru, www.voronezh.roskazna.gov.ru, www.ivanovskaya.roskazna.gov.ru, www.krasnodar.roskazna.gov.ru,

www.rostov.roskazna.gov.ru, www.stavropol.roskazna.gov.ru,
www.nizhegorodskaya.roskazna.gov.ru, www.tatarstan.roskazna.gov.ru,
www.sverdlovsk.roskazna.gov.ru, www.krasnoyarsk.roskazna.gov.ru,
www.khabarovsk.roskazna.gov.ru, (далее – официальные сайты УФК).

Планы проверок были подготовлены в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2020 г. № 2428 «О порядке формирования плана проведения плановых контрольных (надзорных) мероприятий на очередной календарный год, его согласования с органами прокуратуры, включения в него и исключения из него контрольных (надзорных) мероприятий в течение года» (далее – Правила формирования плана), на основании оценки рисков причинения аудиторскими организациями вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям.

При подготовке Планов проверок использовалась информация, полученная в рамках межведомственного взаимодействия от Банка России, Минфина России, Росфинмониторинга, Росимущества, государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов», а также Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество».

Проведение внешних проверок деятельности аудиторских организаций осуществлялось в соответствии с требованиями Федерального закона от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»).

Проверки проводились на основании решений руководителя Федерального казначейства, руководителей УФК, разработанных и изданных в соответствии с типовой формой, установленной приказом Минэкономразвития России от 31 марта 2021 г. № 151 «О типовых формах документов, используемых контрольным (надзорным) органом».

Случаи несоблюдения сроков проведения проверок в ходе ВКД АО в 2023 году отсутствовали.

При осуществлении государственной функции в 2023 году проведено 256 проверок: 255 плановых проверок и 1 внеплановая проверка.

Основанием для осуществления внеплановой проверки явилось поступление в Управление Федерального казначейства по г. Москве требования прокуратуры города Москвы.

В связи с прекращением профессиональной деятельности и по иным основаниям, предусмотренным Правилами формирования плана, из Планов проверок на 2023 год были исключены 24 аудиторские организации.

В общей сложности проведенными проверками были охвачены 60,5 % аудиторских организаций (в соответствии с данными Минфина России по состоянию на 1 января 2023 года 423 аудиторские организации оказывали услуги по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций).

В ходе осуществления ВКД АО в 2023 году выявлено 12 018 нарушений обязательных требований в деятельности 234 аудиторских организаций (91,4 % от общего числа проверенных в 2023 году аудиторских организаций).

По результатам проведения плановых и 1 внеплановой проверок в отношении аудиторских организаций, допустивших нарушения обязательных требований, Федеральным казначейством и УФК вынесено 211 решений о применении мер воздействия:

- 118 предупреждений о недопустимости нарушений обязательных требований (56% от общего количества принятых решений о применении мер воздействия);

- 66 предписаний, обязывающих аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки ее деятельности (надзора

за ее деятельностью) нарушения и устанавливающие сроки устранения таких нарушений (далее – предписание об устранении нарушений (31%);

- 23 предписания о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов (11%);

- 4 предписания об исключении сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций, аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов (2%).

При определении мер воздействия Федеральным казначейством и УФК применяется Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, аудиторов от 10 октября 2023 года, размещенный на официальном сайте Федерального казначейства, 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; другие обстоятельства, имеющие значение для вынесения объективного решения.

В целях объективного, всестороннего и своевременного рассмотрения результатов ВКД АО в Федеральном казначействе и УФК ведут работу Контрольные комиссии по рассмотрению результатов внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, которые являются инструментом досудебного урегулирования споров. В заседаниях указанных контрольных комиссий принимают участие представители аудиторских организаций и саморегулируемой организации аудиторов. В рамках деятельности комиссий в 2023 году рассмотрены результаты внешних проверок деятельности в отношении 82 аудиторских организаций.

При осуществлении ВКД АО в 2023 году составлено 18 протоколов об административных правонарушениях (1 протокол – за воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (статья 19.4.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ); 17 протоколов – за несвоевременное представление сведений (информации) или за представление сведений (информации) в неполном объеме (статья 19.7 КоАП РФ).

Учет объектов контроля осуществляется Федеральным казначейством посредством ведения реестра аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, в соответствии с частью 1 статьи 5.4 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». В 2023 году в указанный реестр внесены сведения о 127 аудиторских организациях.

Также Федеральным казначейством на постоянной основе систематизируются сведения об аудиторских организациях, направивших уведомление о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций, в соответствии с положениями части 20 статьи 15 Федерального закона от 2 июля 2021 г. № 359-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

В 2023 году 335 аудиторских организаций уведомили Федеральное казначейство о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций.

В рамках осуществления профилактической деятельности в 2023 году проведено 210 профилактических визитов, в ходе которых аудиторские организации проинформированы об обязательных

требованиях, предъявляемых к их деятельности, их соответствии критериям риска, основаниях и о рекомендуемых способах снижения категории риска, видах, содержании и об интенсивности проводимых контрольных (надзорных) мероприятий, а также объявлено 62 предостережения о недопустимости нарушения обязательных требований.

Число аудиторских организаций, уклонившихся в 2023 году от прохождения планового ВКД АО, составило 28 организаций (10% от общего количества аудиторских организаций, включенных в План проверок).

Информация о привлечении к уголовной ответственности за преступления, совершенные при оказании аудиторских услуг, у Федерального казначейства отсутствует.

Во исполнение постановления Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2021 г. № 604 «Об утверждении Правил формирования и ведения единого реестра контрольных (надзорных) мероприятий и о внесении изменения в постановление Правительства Российской Федерации от 28 апреля 2015 г. № 415» информация о проведенных в 2023 году проверках аудиторских организаций, об их результатах и о принятых мерах по пресечению и (или) устранению последствий выявленных нарушений внесена в ФГИС «Единый реестр контрольных (надзорных) мероприятий».

Обобщение и анализ правоприменительной практики организации и проведения ВКД 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 решений Федерального казначейства и УФК о проведении ВКД АО, их содержания;
- исчисления и соблюдения сроков проведения ВКД АО;

- соблюдения прав аудиторских организаций;
- оформления результатов проверок и принятия мер воздействия в отношении аудиторских организаций, допустивших нарушения обязательных требований;
- привлечения аудиторских организаций и их должностных лиц к административной ответственности за правонарушения при проведении ВКД АО.

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

В рамках деятельности по обобщению и анализу правоприменительной практики Федерального казначейства и УФК по осуществлению ВКД АО в 2023 году проведена систематизация нарушений в соответствии с долей конкретного нарушения в общем количестве выявленных нарушений, на основании чего установлены следующие типичные нарушения обязательных требований.

1. Нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности»

1.1. В соответствии с положениями части 1 статьи 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация обязана установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций и требования к организации указанного контроля устанавливаются стандартами аудиторской деятельности.

В нарушение указанных требований аудиторские организации не устанавливают или не соблюдают правила внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций.

1.2. Согласно части 3.2 статьи 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим соответствующий квалификационный аттестат аудитора, и руководителем аудита с указанием их фамилий, имен, отчеств и номеров записей в реестре аудиторов и аудиторских организаций, а также номера записи в реестре аудиторов и аудиторских организаций в отношении аудиторской организации.

В нарушение указанных требований аудиторские заключения подписываются вышеуказанным лицом (лицами) без указания имен, отчеств и номеров записей в реестре аудиторов и аудиторских организаций, либо только руководителем аудиторской организации (уполномоченным лицом) или только руководителем аудита.

1.3. Согласно пункту 2 части 5 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация обязана раскрывать информацию о своей деятельности на своем сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по перечню и в сроки, которые установлены уполномоченным федеральным органом.

В нарушение вышеуказанных требований аудиторские организации не раскрывают информацию, подлежащую раскрытию в соответствии с приказом Минфина России от 30 ноября 2021 г. № 198н «Об утверждении перечня информации о деятельности аудиторской организации, подлежащей раскрытию на ее сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и установлении сроков раскрытия такой информации», либо раскрывают ее не в полном объеме или в нарушение установленных сроков.

Согласно пункту 7 части 1 статьи 5.6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» неоднократное в течение пяти последовательных лет нарушение указанного требования служит основанием для принятия решения об исключении сведений об аудиторской

организации из реестра аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям.

1.4. В соответствии с положениями части 20 статьи 15 Федерального закона от 2 июля 2021 г. № 359-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» до 1 января 2025 года аудиторские организации уведомляют федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимой организации в порядке, предусмотренном до дня вступления в силу указанного Федерального закона.

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».

В нарушение вышеуказанных требований аудиторскими организациями не направляются уведомления либо не соблюдаются сроки их направления. Кроме того, аудиторскими организациями в адрес Федерального казначейства ошибочно представляется информация о проведении ими обязательного аудита организаций, в действительности не относящихся к общественно значимым организациям.

1.5. Согласно пункту 1 части 1 статьи 5.2 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» руководитель аудита общественно значимой организации должен являться работником аудиторской организации, оказывающей аудиторские услуги общественно значимым организациям, по основному месту работы.

В нарушение указанного требования руководитель аудита общественно значимой организации не являлся работником аудиторской организации по основному месту работы.

2. Нарушения требований стандартов аудиторской деятельности

2.1. 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.

В соответствии с пунктом 26 МСКК 1 аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры по принятию и продолжению отношений с клиентами, принятию и выполнению конкретных заданий, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она примет решение о продолжении отношений и выполнения задания только в тех случаях, когда:

- (а) компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, включая время и ресурсы;
- (b) в состоянии выполнить соответствующие этические требования;
- (с) провела анализ честности конкретного клиента и не обладает информацией, позволяющей сделать вывод о том, что он недостаточно честен.

Согласно пункту 32 МСКК 1 аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ей разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными

и нормативными требованиями и что аудиторская организация или руководитель задания выпускают заключения, соответствующие конкретным обстоятельствам. Такие политика и процедуры должны включать:

(а) вопросы, значимые для поддержания постоянного качества выполнения заданий;

(b) ответственность и обязанности по осуществлению надзора за выполнением задания;

(с) ответственность и обязанности по проверке качества выполнения задания.

В нарушение указанных требований аудиторскими организациями не внедрены политики и процедуры:

- по принятию и продолжению отношений с клиентами в части проведения анализа честности конкретного клиента;

- по обеспечению разумной уверенности в том, что выпускаемые аудиторские заключения соответствуют конкретным обстоятельствам.

Пунктом 48 МСКК 1 предусмотрено, что аудиторская организация должна организовать процесс мониторинга, призванный обеспечить ей 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 завершеного 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 соответствии с пунктом 49 МСКК 1 аудиторская организация должна оценить последствия недостатков, выявленных в результате процесса мониторинга, и определить, являются ли они:

(а) единичными случаями, которые не обязательно 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;

(б) систематическими, повторяющимися или иными значительными недостатками, требующими принятия немедленных мер по их исправлению.

В нарушение данных пунктов в ряде случаев аудиторскими организациями не организован процесс мониторинга, а именно в аудиторской организации не проводился непрерывный анализ и оценка системы контроля качества, включая периодическое инспектирование по крайней мере одного завершеного задания для каждого руководителя задания, не предусмотрено возложение ответственности за процесс мониторинга на лиц с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями в аудиторской организации для того, чтобы принять на себя эту ответственность, не предусмотрено требование того, чтобы лица, участвующие в выполнении задания или в проверке качества выполнения задания, не привлекались к инспектированию этого задания.

2.2. Международным стандартом аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 220)

установлены особые обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности.

Согласно пункту 12 МСА 220 руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер.

В соответствии с пунктом 11 МСА 220 руководитель задания должен прийти к заключению о соблюдении требований независимости, которые применяются к конкретному аудиту. Для этих целей руководитель задания:

- получает соответствующую информацию от аудиторской организации и, где это применимо, от организации, входящей в сеть, для выявления и оценки обстоятельств и отношений, создающих угрозы независимости;

- оценивает информацию по выявленным, если такие имеются, нарушениям политики и процедур аудиторской организации по обеспечению независимости для определения того, создают ли они угрозу независимости для конкретного аудиторского задания;

- принимает необходимые меры для устранения таких угроз или для их ослабления до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности или, если сочтет целесообразным, отказывается от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если такой отказ возможен в соответствии с применимыми законами или нормативными актами. Руководитель задания должен немедленно докладывать в организацию о любых случаях, когда он оказывается не в состоянии разрешить ситуацию самостоятельно, с тем чтобы были приняты необходимые меры.

Пунктами 16, 17 МСА 220 предусмотрено, что руководитель задания должен принять на себя ответственность за проведение обзорных проверок в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации

по проведению обзорных проверок. На дату аудиторского заключения или до этой даты руководитель задания должен путем обзора аудиторской документации и обсуждения с членами аудиторской группы убедиться в том, что собрано достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в поддержку сделанных выводов и для обеспечения выпуска аудиторского заключения.

Согласно требованиям подпункта (а) пункта 19 МСА 220 при проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также проведении аудита в иных случаях, когда аудиторская организация определила, что по ним необходима проверка качества выполнения задания, руководитель задания должен определить, что состоялось назначение лица, ответственного за проверку качества выполнения задания.

Пунктом 20 МСА 220 установлена обязанность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, провести объективную оценку значимых суждений, сделанных аудиторской группой, и выводов, полученных при формировании аудиторского заключения. Данная оценка должна включать:

- обсуждение значимых вопросов с руководителем задания;
- анализ финансовой отчетности и предлагаемого аудиторского заключения;
- выборочную проверку аудиторской документации в отношении значимых суждений, принятых аудиторской группой, и сделанных ею выводов;
- оценку выводов, которые сделала аудиторская группа при формулировании аудиторского заключения, и анализ того, является ли предлагаемое аудиторское заключение правильным.

В нарушение указанных требований руководителями заданий не исполнена обязанность убедиться в том, что процедуры принятия и продолжения отношений с клиентами (принятия задания), процедуры

по соблюдению требований независимости по конкретному заданию носят надлежащий характер и достаточны, собрано достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в поддержку сделанных выводов и для обеспечения выпуска аудиторского заключения, а также в ряде случаев руководители заданий не убедились в том, что состоялось назначение лица, ответственного за проверку качества задания.

В ряде заданий лицом, ответственным за проверку качества задания, не проведена объективная оценка значимых суждений, сделанных аудиторской группой.

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

Согласно пункту 8 МСА 230 аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая 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.

В рамках осуществления контрольных мероприятий установлено, что в нарушение вышеуказанных положений МСА 230 аудитором в ходе проведения аудита 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.

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 в ряде случаев 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.

2.4. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 300) устанавливает обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности и применяется к повторным аудиторским заданиям.

В соответствии с пунктами 7 и 9 МСА 300 аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита, и план аудита, включающий описание:

- (а) характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»;

(b) характера, сроков и объема запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в Международном стандарте аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;

(c) прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита.

Пунктом 10 МСА 300 предусмотрено, что аудитор должен запланировать характер, сроки и объем работы по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы.

Согласно пункту 10 МСА 300 в ходе проведения аудита аудитор при необходимости должен вносить изменения в общую стратегию и план аудита.

В нарушение указанных требований рабочая документация по планированию аудита не содержала в себе характер, сроки и объем запланированных процедур, включая оценку рисков и работу по руководству и контролю за членами аудиторской группы и проверку результатов их работы. В ряде случаев в рабочей документации аудитора отсутствовали разработанные стратегия и (или) план аудита.

2.5. 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 соответствии с требованиями подпунктов (d) и (e) пункта 24 МСА 700 в разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений

учетной политики, а также указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности.

Пунктом 21 МСА 700 определено, что аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора.

Согласно требованиям пункта 17 МСА 700 аудитор должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями Международного стандарта аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (пересмотренного) (далее – МСА 705) если:

(а) на основании полученных аудиторских доказательств аудитор делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или;

(b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

В соответствии с требованиями пункта 30 МСА 700 в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с Международным стандартом аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (далее – МСА 701). В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения иных общественно значимых организаций, указанных в части 1 статьи 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (за исключением организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг), аудитор также должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.

Согласно подпунктам (b) и (c) пункта 40 раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должен также:

(b) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указывать на то, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно счесть оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности;

(c) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других организаций, в отношении которых в соответствии с МСА 701 сообщается информация о ключевых вопросах аудита, указывать на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие собой ключевые вопросы аудита. Аудитор раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом, или когда, в крайне редких случаях, аудитор приходит к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в аудиторском заключении, так как можно с достаточным основанием предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

В нарушение вышеуказанных требований ряд аудиторских заключений был составлен с нарушением требований к их форме и содержанию, а именно:

- отсутствие ссылки на примечания и (или) даты или периода, охваченного каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности, в разделе «Мнение»;

- отсутствие четко обозначенного заголовка о том, что этот документ является заключением независимого аудитора;

- несоблюдение требований по соответствующей модификации мнения в аудиторском заключении;

- отсутствие в аудиторском заключении информации о ключевых вопросах аудита, указания на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие собой ключевые вопросы аудита, а также что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до них информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности.

2.6. МСА 701 устанавливает обязанности аудитора по информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, а также регламентирует суждение аудитора относительно того, о чем следует информировать в аудиторском заключении и форму и содержание такой информации.

Согласно пункту 9 МСА 701 аудитор должен определить из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, те вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита.

Пунктом 10 МСА 701 предусмотрено, что аудитор решает, какие из вопросов, определенных согласно пункту 9 МСА 701, являлись наиболее

значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляют собой ключевые вопросы аудита.

В соответствии с пунктом 11 МСА 701 аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, используя соответствующий подзаголовок, в отдельном разделе аудиторского заключения под названием «Ключевые вопросы аудита» кроме случаев, когда применяются обстоятельства, указанные в пунктах 14 или 15 указанного МСА.

Согласно пункту 13 МСА 701 описание каждого ключевого вопроса аудита в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если такая имеется, и указывать на следующее:

(а) почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита;

(b) как вопрос был изучен в ходе аудита.

В соответствии с пунктом 17 МСА 701 аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:

(а) о вопросах, которые он определил как ключевые вопросы аудита, или

(b) если применимо, в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств организации и аудита, об определении аудитором того, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых следует сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют.

Пунктом 18 МСА 701 предусмотрено, что аудитор должен отразить в аудиторской документации:

(а) вопросы, которые требовали его значительного внимания, как определено в соответствии с пунктом 9, и обоснование определения аудитором того, являются ли все эти вопросы ключевыми вопросами аудита в соответствии с пунктом 10 или нет;

(b) если применимо, обоснование определения аудитором того, что ключевые вопросы, о которых необходимо проинформировать

в аудиторском заключении, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, о которых следует проинформировать, являются вопросы, указанные в пункте 15;

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

В нарушение вышеуказанных требований аудитором не определялись и не отражались в рабочей документации вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита и которые должны были представлять собой ключевые вопросы аудита. Лица, отвечающие за корпоративное управление, не информировались о наличии или отсутствии вопросов, которые аудитор определил как ключевые.

Кроме того, ряд аудиторских заключений был составлен с нарушением требований к их форме и содержанию, а именно:

- в аудиторском заключении отсутствовал раздел «Ключевые вопросы аудита» с указанием всех ключевых вопросов аудита;

- раздел «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения не включал ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, и не указывал почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита, а также на то как вопрос был изучен в ходе аудита.

2.7. 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. В МСА 705 содержатся требования к форме и содержанию аудиторского заключения при выражении аудитором модифицированного мнения и рассматриваются вопросы о том,

как выражение аудитором модифицированного мнения влияет на форму и содержание аудиторского заключения.

В соответствии с положениями пункта 6 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 искажения, 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 не выявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

В соответствии с пунктом 23 МСА 705, если имеется существенное искажение финансовой отчетности, которое связано с нераскрытием необходимой информации, аудитор должен:

- (а) обсудить такое нераскрытие с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- (b) указать в разделе «Основание для выражения мнения» характер отсутствующей информации;

(с) если это не запрещено законами или нормативными актами, включить нераскрытую информацию, при условии, что это возможно, и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации.

В нарушение указанных требований при наличии оснований для модификации мнения в аудиторском заключении аудитором соответствующим образом не было модифицировано мнение в аудиторских заключениях, а также в ряде случаев не соблюдены требования по включению в раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой» аудиторского заключения описания обстоятельств (включая характер отсутствующей информации).

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

3.1. Кодекс профессиональной этики

В соответствии с положениями пункта 2.1.П1 Кодекса профессиональной этики аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации, протокол от 21 мая 2019 г. № 47) основные принципы этики следующие:

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

Пунктом 2.8.Т Кодекса профессиональной этики аудиторов установлено, что аудитор должен соблюдать принцип профессиональной компетентности и должной тщательности, который требует, чтобы аудитор:

- а) приобретал и поддерживал профессиональные знания и навыки на уровне, обеспечивающем оказание (участие в оказании) компетентных аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг

на основе действующих требований стандартов аудиторской деятельности, иных применимых стандартов и законодательства;

б) действовал добросовестно и в соответствии с применимыми профессиональными стандартами.

В рамках осуществления контрольных мероприятий установлено, что в нарушение указанных этических требований аудиторскими организациями в ряде случаев не соблюдается принцип профессиональной компетентности и должной тщательности.

3.2. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций

В соответствии с положениями пункта 1.3 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации, протокол от 19 декабря 2019 г. № 51, с учетом изменений согласно протоколу от 16 апреля 2021 г. № 58) независимость связана с принципами объективности и честности. Независимость подразумевает:

а) независимость мышления, то есть такой образ мышления, который позволяет аудитору 1) сформировать вывод, не зависящий от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора, и 2) действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;

б) независимость поведения, то есть такое поведение, которое позволяет избежать фактов и обстоятельств, настолько значимых, что разумная и хорошо информированная третья сторона, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы.

В соответствии с положениями пункта 1.23.Т Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций 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, так как эти угрозы не превышают приемлемого уровня, аудитор должен документировать характер таких угроз и объяснение своих выводов.

Согласно требованиям пункта 1.15.Т Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций независимость должна обеспечиваться в течение:

- а) периода выполнения задания;
- б) периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Пунктом 1.12.Т Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций определено, что при выполнении аудиторского задания аудитор должен быть независим.

В нарушение указанных требований аудиторскими организациями не соблюдается обязанность документировать основное содержание любых надлежащих обсуждений по вопросам соблюдения независимости, а также не соблюдаются требования по обеспечению независимости в период выполнения задания и период, охватываемый бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

IV. Выводы и предложения по обобщению и анализу правоприменительной практики ВКД АО

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

- 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 ВКД АО;

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

- нормативные правовые акты, соблюдение которых проверяется при осуществлении ВКД 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 ходе ВКД АО выявлены нарушения обязательных требований, допущенные аудиторскими организациями при оказании аудиторских услуг и оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

На основании сведений об основных видах нарушений обязательных требований, выявленных в рамках осуществления ВКД АО в 2023 году, Федеральным казначейством подготовлены и направлены в Министерство финансов Российской Федерации предложения для включения в Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год.