



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ КАЗНАЧЕЙСТВО
(КАЗНАЧЕЙСТВО РОССИИ)

ПРИКАЗ

28 февраля 2023 г.

№ 65

Москва

**Об утверждении Доклада, содержащего результаты обобщения
правоприменительной практики Федерального казначейства
по осуществлению внешнего контроля деятельности аудиторских
организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно
значимым организациям, за 2022 год**

В соответствии с частью 4 статьи 47 Федерального закона от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2020, № 31, ст. 5007; 2022, № 50, ст. 8792) п р и к а з ы в а ю :

утвердить прилагаемый Доклад, содержащий результаты обобщения правоприменительной практики Федерального казначейства по осуществлению внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, за 2022 год.

Руководитель

Р.Е. Артюхин

УТВЕРЖДЕН

приказом Федерального казначейства
от 28 февраля 2023 г. № 65

**Доклад,
содержащий результаты обобщения правоприменительной
практики Федерального казначейства по осуществлению
внешнего контроля деятельности аудиторских организаций,
оказывающих аудиторские услуги общественно значимым
организациям, за 2022 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 2022 год (далее – Доклад) обобщена и проанализирована правоприменительная практика Федерального казначейства и управлений Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации (далее – УФК), осуществлявших в 2022 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 2022 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» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2009, № 1, ст. 15; 2022, № 16, ст. 2616) (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 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, № 49, ст. 4908; 2022, № 29, ст. 5505) 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 2022 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 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2021, № 27, ст. 5396; 2022, № 1, ст. 119) (далее – Положение о ВКД АО).

В 2022 году ВКД АО проводился в форме плановых и внеплановых выездных и документарных 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 2022 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.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, www.voronezh.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» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2021, № 3, ст. 565; 2021, № 39, ст. 6712) (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 Ассоциация «Содружество».

Основанием для осуществления внеплановых внешних проверок деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, явились:

1) поданные в Федеральное казначейство и УФК 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 ее деятельности и устанавливающего сроки устранения данных нарушений;

3) поручение Правительства Российской Федерации.

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» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2020, № 31, ст. 5007; 2022, № 50, ст. 8792) (далее – Федеральный закон «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»).

Плановые и внеплановые 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» (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 2021 г., регистрационный номер 63710; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 17 декабря 2021 г.).

Случаи несоблюдения сроков проведения проверки в ходе ВКД АО в 2022 году отсутствовали.

При осуществлении государственной функции в 2022 году проведено 78 проверок: 71 плановая проверка и 7 внеплановых проверок (2 внеплановые проверки проведены по поступившим

в Федеральное казначейство жалобам на действия (бездействие) аудиторской организации, 4 – 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, 1 – в целях исполнения поручения Правительства Российской Федерации).

В связи с прекращением профессиональной деятельности и по иным основаниям, предусмотренным Правилами формирования плана, из Планов проверок на 2022 год были исключены 2 аудиторские организации.

В соответствии с требованиями постановления Правительства Российской Федерации от 10 марта 2022 г. № 336 «Об особенностях организации и осуществления государственного контроля (надзора), муниципального контроля» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2022, № 11, ст. 1715; 2023, № 1, ст. 316) в 2022 году досрочно завершено 27 плановых проверок и 5 внеплановых проверок, из Планов проверок на 2022 год исключена 321 проверка.

В общей сложности проведенными проверками были охвачены 17 % аудиторских организаций (в соответствии с данными Минфина России по состоянию на 1 января 2022 года 455 аудиторских организаций оказывали услуги по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций).

В ходе осуществления ВКД АО в 2022 году выявлено 6 275 нарушений обязательных требований в деятельности 53 аудиторских организаций (68 % от общего числа проверенных в 2022 году аудиторских организаций).

По результатам проведения плановых и внеплановых проверок в отношении аудиторских организаций, допустивших нарушения

обязательных требований, Федеральным казначейством и УФК вынесено 55 решений о применении мер воздействия:

- 35 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 (63,6 % от общего количества принятых решений о применении мер воздействия);

- 5 предписаний, обязывающих аудиторские организации устранить выявленные по результатам внешних проверок нарушения правил аудиторской деятельности (9,1 %);

- 9 предписаний в саморегулируемые организации аудиторов о приостановлении членства аудиторской организации (16,4 %);

- 6 предписаний об исключении сведений об аудиторских организациях из реестра аудиторов и аудиторских организаций, аудиторов (10,9 %).

При определении мер воздействия Федеральным казначейством и УФК применяется Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 15 декабря 2016 г., протокол № 29), 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 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 2022 году рассмотрены результаты внешних проверок деятельности в отношении 16 аудиторских организаций.

При осуществлении ВКД АО в 2022 году составлено 8 протоколов об административных правонарушениях (4 протокола – за воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (статья 19.4.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ); 4 протокола – за представление сведений (информации) в неполном объеме или искаженном виде (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 2022 году в указанный реестр внесены сведения о 43 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 2022 году 386 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 2022 году проведено 309 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 268 предостережений о недопустимости нарушения обязательных требований.

Число аудиторских организаций, уклонившихся в 2022 году от прохождения планового ВКД АО, составило 2 организации (0,5 % 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» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2021, № 17, ст. 2971; 2022, № 35, ст. 6081) информация о проведенных в 2022 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 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 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 2022 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, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов 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 пунктам 2 и 4 части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при оказании аудиторских услуг аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг и исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

В нарушение вышеуказанных требований аудиторские организации не исполняют в полном объеме обязанности, установленные договором на оказание аудиторских услуг, включая сроки передачи аудиторского заключения аудируемому лицу.

1.3. 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» (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 Федерального казначейства ошибочно представляется информация о проведении ими обязательного аудита организаций, в действительности не относящихся к общественно значимым организациям.

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 4.1 статьи 23 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (в редакции, действовавшей до 31 декабря 2021 года) 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».

1.5. В соответствии с положениями пункта 1 части 3 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны обеспечивать хранение документов (копий документов) на бумажном носителе и (или) электронных документов, полученных или составленных при оказании аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, а также данных, содержащихся в таких документах (копиях документов) и внесенных в базы данных, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены либо внесены в базы данных, если иное не установлено другими федеральными законами.

В соответствии с положениями пункта 2 части 3 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны обеспечивать хранение

документов (копий документов) на бумажном носителе и (или) электронных документов, полученных или составленных при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, а также данных, содержащихся в таких документах (копиях документов) и внесенных в базы данных, в течение не менее трех лет после года, в котором были получены или составлены либо внесены в базы данных, если иное не установлено другими федеральными законами.

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 для аудиторских услуг и трех лет для прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг после года, в котором они были получены и (или) составлены.

2. Нарушения требований стандартов аудиторской деятельности

2.1. 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.

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), а также процедуры по соблюдению требований независимости по конкретному заданию носят надлежащий характер и достаточны, 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.

2.2. 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.

2.3. 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 подпункта (d) пункта 24 МСА 700 в разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

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:

(a) 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 22 МСА 700 адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания.

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

- отсутствие ссылки на примечания в разделе «Мнение»;
- отсутствие четко обозначенного заголовка о том, что этот документ является заключением независимого аудитора;

- не соблюдение требований по соответствующей модификации мнения в аудиторском заключении;
- отсутствие адресата аудиторского заключения.

2.4. 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 невыявленных

искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

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

2.5. 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.

Согласно пункту 48 МСКК 1 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 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 нарушение указанных требований аудиторская организация не организовала процесс мониторинга, а именно в аудиторской организации не проводился непрерывный анализ и оценка системы контроля качества аудиторской организации, включая периодическое инспектирование по крайней мере одного завершенного задания для каждого руководителя задания, не предусмотрено возложение 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 и отсутствие требования того, чтобы лица, участвующие в выполнении задания или в проверке качества выполнения задания, не привлекались к инспектированию этого задания.

В соответствии с пунктом 47 МСКК 1 аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, требующие хранить документацию в течение такого времени, достаточного для удовлетворения потребностей самой аудиторской организации или для соответствия требованиям законов или нормативных актов.

Пунктом 46 МСКК 1 установлено, что аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, обеспечивающие конфиденциальность, надежное хранение, целостность, доступность и возможность извлечения документации по заданию.

Согласно требованиям пункта 45 МСКК 1 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 данных пунктов в ряде случаев аудиторскими организациями не соблюдались требования по внедрению политики и процедур в части:

- хранения документации в течение необходимого времени;
- обеспечения конфиденциальности, надежного хранения, целостности, доступности, а также возможности извлечения аудиторской документации;
- своевременного завершения окончательного формирования файла по заданию.

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.Г 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 при осуществлении проверенными аудиторскими организациями аудиторской деятельности и оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

На основании сведений об основных видах нарушений обязательных требований, выявленных в рамках осуществления ВКД АО в 2022 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 2022 год.

Федеральным казначейством совместно с Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциацией «Содружество», подготовлены

дополнения к Классификатору нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 15 декабря 2016 года, протокол № 29), которые одобрены Советом по организации внешнего контроля деятельности аудиторских организаций 21 сентября 2022 года, протокол № 23.