



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ КАЗНАЧЕЙСТВО
(КАЗНАЧЕЙСТВО РОССИИ)

ПРИКАЗ

26 февраля 2021 г.

№

57

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 2020 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; 2018, № 32, ст. 5109; 2020, № 50, ст. 8074) 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 2020 год.

Руководитель

Р.Е. Артюхин

УТВЕРЖДЕН

приказом Федерального казначейства
от 26 февраля 2021 г. № 57

**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 2020 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 2020 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 25 сентября 2020 г. № 268 «Об организационно-штатной структуре управлений Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации» 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; № 18, ст. 2673; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 30 декабря 2020 г.) (далее – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»), за 2020 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, Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество», 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)).

**І. 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; 2016, № 17, ст. 2399; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 29 декабря 2020 г.), 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) (утратило силу с 1 января 2021 года в связи с изданием постановления Правительства Российской Федерации от 21 мая 2020 г. № 717 «Об отмене приказов Министерства финансов Российской Федерации, содержащих обязательные требования, соблюдение которых оценивается при проведении мероприятий по осуществлению государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов». С 1 января 2021 года действует Положение о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 8 июня 2020 г. № 97н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 3 сентября 2020 г., регистрационный номер 59629; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 3 сентября 2020 г.)).

Порядок осуществления внешнего контроля 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) (утратил силу с 1 января 2021 года в связи с изданием приказа Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2020 г. № 273н «О признании утратившими силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 11 января 2013 г. № 3н «Об утверждении Административного регламента

исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и приказа Министерства финансов Российской Федерации от 27 октября 2015 г. № 170н «О внесении изменений в Административный регламент исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 11 января 2013 г. № 3н». Приказом Федерального казначейства от 15 сентября 2020 г. № 27н утвержден Административный регламент осуществления Федеральным казначейством 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» (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 18 декабря 2020 г., регистрационный номер 61597; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 21 декабря 2020 г.)).

Согласно положениям пункта 25 Административного регламента внешний контроль качества работы аудиторских организаций (далее – ВККР АО) осуществляется в форме документарных и выездных плановых и внеплановых внешних проверок качества работы аудиторских организаций.

II. Правоприменительная практика организации и проведения ВККР АО

В 2020 году ВККР АО проводился в форме плановых и внеплановых выездных внешних проверок качества работы аудиторских организаций

(далее – плановые и внеплановые проверки).

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 2020 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) (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;

2020, № 49, ст. 7941), 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, государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов», а также Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество».

В рамках реализации риск-ориентированного подхода в проекты Планов проверок 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 с учетом рекомендаций Совета по аудиторской деятельности (протокол заседания Совета по аудиторской деятельности от 24 марта 2020 г. № 52).

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; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 26 января 2021 г.);

- 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 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 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» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2008, № 52, ст. 6249; 2018, № 32, ст. 5109; 2020, № 50, ст. 8074) (далее – Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»);

- 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» (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 13 мая 2009 г., регистрационный номер 13915; Российская газета, 2009, 14 мая).

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 проводились 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», Банка России требующей проверки информации о фактах нарушения такой аудиторской организацией обязательных требований.

В ходе ВККР АО в 2020 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 2020 году проведены 64 проверки: 55 плановых проверок и 9 внеплановых проверок (3 внеплановые проверки проведены по поступившим в Федеральное казначейство жалобам на действия (бездействие) аудиторской организации, 6 – 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).

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 2020 год были исключены 5 аудиторских организаций.

Статьей 6 Федерального закона от 1 апреля 2020 г. № 98-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2020, № 14, ст. 2028; 2021, № 1, ст. 48) внесены дополнения в статью 26.2 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», в соответствии с которыми с 1 апреля по 31 декабря 2020 года установлен запрет на проведение проверок в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, отнесенных в соответствии со статьей 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого и среднего предпринимательства (далее – субъекты МСП), сведения о которых включены в единый реестр субъектов МСП, в связи с чем из Планов проверок на 2020 год были исключены проверки 181 аудиторской организации и 12 филиалов аудиторских организаций по субъектам Российской Федерации (всего не были проведены 193 плановые проверки).

В общей сложности проведенными проверками были охвачены 11,4% аудиторских организаций.

В ходе осуществления ВККР АО в 2020 году выявлено 3962 нарушения обязательных требований в деятельности 46 аудиторских организаций (76,6% от общего числа проверенных в 2020 году аудиторских организаций).

По результатам проведения плановых и внеплановых проверок в отношении аудиторских организаций, допустивших нарушения обязательных требований, Федеральным казначейством и УФК вынесено 72 решения о применении мер воздействия (в том числе 29 мер воздействия по результатам проверок за 2019 год):

- 39 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 (54% от общего количества принятых решений о применении мер воздействия);

- 19 предписаний, обязывающих аудиторские организации устранить выявленные по результатам внешних проверок нарушения правил аудиторской деятельности (26%);

- 7 предписаний в саморегулируемые организации аудиторов о приостановлении членства аудиторской организации (10%);

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

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 целях объективного, всестороннего и своевременного рассмотрения результатов ВКР АО в Федеральном казначействе и УФК

ведут работу Контрольные комиссии по рассмотрению результатов внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, которые являются инструментом досудебного урегулирования споров. В заседаниях указанных контрольных комиссий принимают участие представители аудиторских организаций и саморегулируемых организаций аудиторов. В рамках деятельности комиссий в 2020 году рассмотрены результаты внешних проверок качества работы в отношении 23 аудиторских организаций.

В 2020 году в адрес Федерального казначейства и УФК поступали обращения физических и юридических лиц, а также органов власти, Банка России, содержащие жалобы на действия (бездействие) отдельных аудиторских организаций. В связи с отсутствием в установленном пунктами 1 и 2 постановления Правительства Российской Федерации от 3 апреля 2020 г. № 438 «Об особенностях осуществления в 2020 году государственного контроля (надзора), муниципального контроля и о внесении изменения в пункт 7 Правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2020, № 15, ст. 2292; 2020, № 38, ст. 5896) перечне оснований для проведения в 2020 году внеплановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей поданных в Федеральное казначейство жалоб на действия (бездействие) аудиторской организации, нарушающие обязательные требования, проведение внеплановых проверок в целях проверки информации, содержащейся в указанных обращениях, в 2020 году не осуществлялось.

Вместе с тем в 2020 году проведены 3 внеплановые проверки по результатам рассмотрения обращений, поступивших в адрес Федерального казначейства и УФК в 2019 году. Результаты указанных

проверок размещены на официальном сайте Федерального казначейства. Кроме того, сведения, указанные в обращениях, были учтены в ходе проведения плановых проверок в 2020 году и при планирования деятельности на 2021 год.

При осуществлении ВККР АО в 2020 году составлено 10 протоколов об административных правонарушениях (2 протокола – за воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (статья 19.4.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ); 8 протоколов – за представление сведений (информации) в неполном объеме или искаженном виде (статья 19.7 КоАП РФ)).

Основным негативным фактором 2020 года стала неблагоприятная эпидемиологическая обстановка, связанная с пандемией коронавирусной инфекции, что повлекло невозможность проведения 193 проверок.

Федеральным казначейством на постоянной основе систематизируются сведения об аудиторских организациях, направивших уведомление о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», в соответствии с положениями части 2 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В 2020 году 351 аудиторская организация уведомила Федеральное казначейство о начале деятельности по обязательному аудиту организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Число аудиторских организаций, уклонившихся в 2020 году от прохождения планового ВККР АО, составило 5 организаций (2,1% от общего количества аудиторских организаций, включенных в План проверок) Для сравнения в 2016 году количество таких аудиторских

организаций составляло 37 (14% от общего числа запланированных проверок).

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), а также расширение взаимодействия с Саморегулируемой организацией аудиторов Ассоциация «Содружество».

В 2020 году были обжалованы в судебных инстанциях результаты контрольного мероприятия в отношении аудиторской организации ООО «Национальная Аудит-Консалтинговая Фирма». Исковые требования указанной аудиторской организации судами не удовлетворены.

Случаи обращения Федерального казначейства и УФК с заявлением в суд о признании аудиторского заключения заведомо ложным в 2020 году отсутствовали.

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» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2015, № 19, ст. 2825; 2019, № 45, ст. 6351) информация о проведенных в 2020 году проверках аудиторских организаций, об их результатах

и о принятых мерах по пресечению и (или) устранению последствий выявленных нарушений внесена в единый реестр проверок.

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.

Об отсутствии устаревших, дублирующих и избыточных требований свидетельствует также отсутствие ВККР АО среди видов контроля, содержащихся в Перечне видов государственного контроля (надзора), в рамках которых обеспечиваются признание утратившими силу, не действующими на территории Российской Федерации и отмена актов Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, исполнительных и распорядительных органов государственной власти РСФСР и СССР, содержащих обязательные требования, соблюдение которых оценивается при осуществлении

государственного контроля (надзора), утвержденного распоряжением Правительства Российской Федерации от 15 декабря 2020 г. № 3340-р (Собрание законодательства Российской Федерации, 2020, № 52, ст. 8906).

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

В рамках деятельности по обобщению и анализу правоприменительной практики Федерального казначейства и УФК по осуществлению ВККР АО в 2020 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 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 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 Федерального казначейства 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».

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. В соответствии с положениями пункта 2 части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

В нарушение указанных требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации не представляют в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторские заключения аудируемому лицу, либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

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.

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.

2.2. 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, 17 МСКК 1 установлены требования к системе контроля качества аудиторской организации.

В нарушение указанных требований в аудиторских организациях 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 «b» пункта 16 МСКК 1 являются соответствующие этические требования.

В соответствии с пунктом 21 МСКК 1 аудиторская организация

должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что сама организация, ее сотрудники и, когда это применимо, иные лица, на которых распространяются требования независимости (включая сотрудников аудиторской организации, входящей в сеть) сохраняют независимость, когда это требуется соответствующими этическими требованиями.

В нарушение указанных требований в аудиторских организациях не внедрены надлежащие политики и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что сама организация, ее сотрудники и иные лица, на которых распространяются требования независимости, сохраняют независимость.

Пунктом 35 МСКК 1 установлены требования к политике и процедурам в отношении проведения проверки качества выполнения задания, обеспечивающей объективную оценку значимых суждений, выработанных аудиторской группой при выполнении задания и выводов, к которым пришла группа при формулировании заключения.

В нарушение указанных требований аудиторская организация не внедрила надлежащие политики и процедуры в отношении проведения проверок качества выполнения заданий, обеспечивающих объективную оценку значимых суждений и выводов, в соответствии с положениями пункта 35 МСКК 1.

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 нарушение требований, установленных МСА 700, при формировании мнения о финансовой отчетности аудиторскими

организациями не проведена оценка того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности (пункт 12 МСА 700); является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной (подпункт «d» пункта 13 МСА 700); обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (подпункт «e» пункта 13 МСА 700).

Кроме того, в нарушение положений МСА 700 при составлении аудиторских заключений аудиторскими организациями были допущены следующие нарушения:

- 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 «e» пункта 24 МСА 700);

- отсутствие в аудиторском заключении раздела с заголовком «Основание для выражения мнения» (пункт 28 МСА 700);

- отсутствие в разделе аудиторского заключения «Ответственность руководства за финансовую отчетность» указания лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности (пункта 35 МСА 700).

2.4. 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 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, а также не включена в раздел «Основание для выражения мнения» аудиторского заключения информация,

предусмотренная пунктами 21 – 23 МСА 705.

2.5. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (далее – МСА 500) устанавливает состав аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности и обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.

Согласно пункту 6 МСА 500 аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

При разработке и проведении таких процедур аудитор, в соответствии с пунктом 7 МСА 500, должен учитывать уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств.

В нарушение указанных требований аудиторские организации в ряде случаев не проводили процедуры, обеспечивающие получение достаточных надлежащих доказательств, а также не учитывали уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств.

2.6. Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» (далее – МСА 530) устанавливает требования к использованию аудитором статистической и нестатистической выборок при формировании аудиторской выборки и отборе ее элементов, тестирования средств контроля и детального тестирования по существу, а также оценке результатов аудиторской выборки.

В соответствии с пунктом 6 МСА 530 при формировании аудиторской выборки аудитор обязан принять во внимание цель

аудиторской процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка.

Согласно пункту 7 МСА 530 аудитор обязан определить объем выборки, который будет достаточным для снижения риска выборки до приемлемо низкого уровня.

В нарушение указанных требований аудиторские организации при формировании аудиторской выборки в ряде случаев не приняли во внимание цель аудиторской процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка, а также не определили объем выборки, который не является достаточным для снижения риска выборки до приемлемо низкого уровня.

2.7. Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 250) устанавливает обязанности аудитора по рассмотрению законов и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности.

В соответствии с пунктом 13 МСА 250 в процессе получения понимания организации и ее окружения аудитор должен получить общее понимание законодательной базы, применимой к организации и к отрасли или сектору экономики, в которых организация ведет деятельность, а также того, каким образом организация соблюдает требования этого законодательства.

Согласно пункту 14 МСА 250 аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности.

В нарушение требований, установленных МСА 250, аудиторские организации в процессе получения понимания организации и ее окружения не рассмотрели нормативно-правовую базу, применимую к организации,

и то, каким образом организация соблюдает ее требования, включая влияние на финансовую отчетность.

2.8. Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (далее – МСА 501) описывает отдельные вопросы, рассматриваемые аудитором при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении определенных аспектов, касающихся запасов, претензий и судебных разбирательств с участием организации, а также информации по сегментам при проведении аудита финансовой отчетности.

Согласно пункту 4 МСА 501 если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем:

- присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо, чтобы: оценить указания руководства и процедуры для учета и контроля за результатами инвентаризации запасов в организации; провести наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета; проверить запасы; выполнить контрольные пересчеты;

- проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли она отражает фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации.

В соответствии с пунктом 6 МСА 501 если аудитор не в состоянии присутствовать при инвентаризации в связи с непредвиденными обстоятельствами, он должен произвести пересчет некоторого количества запасов или пронаблюдать за его проведением в другой день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за этот промежуток времени.

В соответствии с пунктом 7 МСА 501, если присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов. Если это невозможно, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705.

В нарушение указанных требований аудиторские организации не проводили альтернативные аудиторские процедуры в отношении наличия и состояния запасов в случае практической неосуществимости присутствия при инвентаризации, а также не модифицировали мнение в аудиторском заключении при невозможности проведения таких процедур.

2.9. Международный стандарт аудита 570 «Непрерывность деятельности» (далее – МСА 570) устанавливает обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к вопросу непрерывности деятельности, и соответствующие последствия для аудиторского заключения.

В соответствии с пунктом 10 МСА 570 при выполнении процедур оценки рисков аудитор должен проанализировать, имеют ли место события или условия, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Согласно пункту 19 МСА 570, если аудитор сделал вывод о том, что применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, в данных обстоятельствах правомерно, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор должен установить следующее:

- адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация

об основных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также планы руководства в отношении таких условий или событий;

- четко ли раскрыт в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и, следовательно, что организация может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

При этом, если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» (пункт 22 МСА 570).

Если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен:

- выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с МСА 705;

- в аудиторском заключении в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» констатировать наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности (пункт 23 МСА 570).

В нарушение требований, установленных МСА 570, аудиторские организации не проанализировали, имеют ли место события или условия, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения

в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность; не модифицировали мнение и не констатировали наличие существенной неопределенности в аудиторском заключении в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» при отсутствии адекватного раскрытия информации о существенной неопределенности в финансовой отчетности.

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

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.

Согласно пункту 9 МСА 300 аудитор должен разработать план аудита, включающий описание характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков; характера, сроков и объема запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок; прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям международных стандартов аудита.

Подпунктами (a) и (b) пункт 12 МСА 300 установлена обязанность аудитора отразить в аудиторской документации аудитора общую стратегию аудита и план проводимого аудита.

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

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

3.1. 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 соответствии с пунктом 2.13.Т Кодекса профессиональной этики аудиторов аудитор должен соблюдать принцип профессионального поведения, который требует, чтобы аудитор исполнял применимые нормативные правовые акты и избегал поведения, о котором аудитор знает или должен знать, что оно может дискредитировать аудиторскую профессию. Аудитор не должен намеренно участвовать в какой-либо деловой или профессиональной деятельности либо занятии, которые негативно влияют или могут негативно повлиять на честность, объективность или репутацию профессии, и, соответственно, будут не совместимы с основными принципами этики.

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, а также принцип профессионального поведения.

3.2. В соответствии с положениями пункта 1.5 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации, протокол от 20 сентября 2012 г. № 6, с учетом изменений согласно протоколам от 27 июня 2013 г. № 9, от 18 декабря 2014 г. № 15, от 20 июня 2016 г. № 22, от 21 марта 2017 г. № 32, от 30 июня 2017 г. № 35 и от 27 июня 2018 г. № 40) 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 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.

Пунктом 1.24 Правил независимости аудиторов и аудиторских

организаций 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 его окончания 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 организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», предупреждении нарушений норм правового регулирования аудиторской деятельности.

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

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

- ВКРП 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 ВКРП АО;

- в ходе ВКРП 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.

Приказом Федерального казначейства от 15 сентября 2020 г. № 27н утвержден Административный регламент осуществления Федеральным казначейством 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».

На основании сведений об основных видах нарушений обязательных требований, выявленных в рамках осуществления ВККР АО в 2020 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 2020 год.

В рамках исполнения Плана мероприятий («дорожной карты») по реализации Основных направлений развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 ноября 2019 г. № 1592, Федеральным казначейством в целях введения административной ответственности аудиторских организаций, аудиторов за грубые нарушения законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности на основе анализа выявляемых в ходе ВККР АО нарушений

подготовлены предложения в проект нового КоАП по установлению административной ответственности за нарушения законодательства Российской Федерации, регулирующего аудиторскую деятельность, включающие, в том числе установление ответственности за выдачу заведомо ложного аудиторского заключения.

Кроме того, в Министерство финансов Российской Федерации направлены предложения по внесению изменений в КоАП в части увеличения сроков давности привлечения к административной ответственности за административное правонарушение, предусмотренное статьей 13.19 КоАП (предоставление недостоверных первичных статистических данных), а также наделения должностных лиц Федерального казначейства полномочиями по составлению протоколов об административном правонарушении в отношении аудиторских организаций, допустивших предоставление недостоверной статистической информации по форме федерального государственного статистического наблюдения «Сведения об аудиторской деятельности» (форма № 2-аудит).

Федеральным казначейством при участии Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество» и представителей аудиторского сообщества в рамках деятельности Рабочей группы по актуализации Классификатора нарушений, выявляемых при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, подготовлены дополнения к Классификатору нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрены Советом по аудиторской деятельности 26 июня 2020 года, протокол № 53).