



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ КАЗНАЧЕЙСТВО
(КАЗНАЧЕЙСТВО РОССИИ)

ПРИКАЗ

28 февраля 2019 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 2018 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, № 53, ст. 8437), 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 2018 год.

И.о. руководителя

А.Ю. Демидов

Приложение к приказу
Федерального казначейства
от «18» февраля 2019 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 2018 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 2018 год (далее – Обзор) обобщена и проанализирована правоприменительная практика 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» (далее – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»), за 2018 год.

Настоящий документ составлен на основе анализа требований нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, материалов внешних проверок качества работы аудиторских организаций, результатов систематического наблюдения (мониторинга) исполнения аудиторскими организациями обязательных требований, анализа лучших аналогичных международных практик в сфере аудиторской деятельности, обращений граждан и организаций о деятельности аудиторских организаций, анализа документов и сведений, размещенных на официальных сайтах Министерства финансов Российской Федерации, саморегулируемых организаций аудиторов, 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)), в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

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

В соответствии с частью 1 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2009, № 1, ст. 15; 2017, № 18, ст. 2673; 2018, № 18, 2582) внешний контроль 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), осуществляется уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору.

утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 11 января 2013 г. № 3н (далее – Административный регламент) (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 10 июня 2013 г., регистрационный номер 28749; Российская газета, 2013, 10 июля).

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

В 2018 году ВККР АО проводился в форме плановых и внеплановых выездных внешних проверок качества работы аудиторских организаций (далее – плановые и внеплановые проверки).

II. Правоприменительная практика организации и проведения ВККР АО

В 2018 году плановые проверки проводились в соответствии с планами проведения плановых проверок внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», на 2018 год Федерального казначейства и территориальных органов Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации, уполномоченными на осуществление ВККР АО (далее – ТОФК), утвержденными руководителем Федерального казначейства и руководителями ТОФК, и согласованными Генеральной прокуратурой Российской Федерации или соответствующими органами прокуратуры

по субъектам Российской Федерации (далее – Планы проверок). Планы проверок опубликованы на официальных сайтах Федерального казначейства и ТОФК в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в ноябре 2017 года.

Проекты Планов проверок были подготовлены и 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», 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, с использованием риск-ориентированного и циклического подходов.

При подготовке проектов Планов проверок использовалась информация, полученная в рамках межведомственного взаимодействия от Банка России, Минфина России, Росимущества, Агентства по страхованию вкладов и саморегулируемых организаций аудиторов.

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

К таким рискам относятся:

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

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

- проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности системообразующих кредитных 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;

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

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

- жалобы на деятельность аудиторской организации;

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

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

1) поданные в Федеральное казначейство жалобы на действия (бездействие) аудиторской организации, нарушающие требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

2) истечение срока исполнения аудиторской организацией предписания, обязывающего ее устранить выявленные нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, вынесенного по результатам внешней проверки качества ее работы и устанавливающего сроки устранения данных нарушений.

Все проверки проведены в соответствии с требованиями:

- Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (далее – Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»);

- Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;

- Административного регламента.

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

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

- наименование Федерального казначейства или ТОФК; 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.

Плановые и внеплановые проверки проводятся в целях:

- оценки соответствия деятельности аудиторской организации требованиям Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, кодекса профессиональной этики аудиторов, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;
- подтверждения (неподтверждения) информации, изложенной в жалобе;
- проверки факта исполнения аудиторской организацией предписания об устранении выявленных нарушений.

В соответствии частью 5 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» срок проведения плановых и внеплановых проверок составляет не более 40 рабочих дней, а для аудиторских организаций, являющихся субъектами малого предпринимательства,

не более 20 рабочих дней. На основании части 6 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» указанный срок может быть продлен не более чем на 20 рабочих дней. Основанием продления срока проведения плановой или внеплановой проверки является:

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

- поступление в течение срока проведения плановой или внеплановой проверки аудиторской организации от правоохранительных и контрольных (надзорных) органов, государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов», Центрального банка Российской Федерации требующей проверки информации о фактах нарушения такой аудиторской организацией требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

В ходе ВККР АО в 2018 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 исчисляются 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 ТОФК 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 ТОФК;

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

При осуществлении государственной функции в 2018 году было проведено 275 проверок: 247 плановых проверок и 28 – внеплановых (6 внеплановых проверок проведены по поступившим в Федеральное казначейство жалобам на действия (бездействие) аудиторской организации, 22 – в целях осуществления контроля за исполнением аудиторскими организациями, допустившими нарушения нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, предписаний об устранении выявленных по результатам проведенных проверок нарушений).

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

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

В этом случае в течение трех месяцев со дня составления акта о невозможности проведения соответствующей проверки Федеральным казначейством или ТОФК принималось решение о проведении в отношении такой аудиторской организации плановой или внеплановой проверки без внесения плановой проверки в План проверок.

В связи с прекращением профессиональной деятельности и по иным основаниям, предусмотренным Правилами подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2010 г. № 489, из Планов проверок на 2018 год были исключены 14 аудиторских

организаций и 1 филиал аудиторской организации по субъектам Российской Федерации (всего не было проведено 15 плановых проверок).

В общей сложности, проведенными проверками были охвачены 44 % аудиторских организаций осуществляющих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 5 статьи 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В ходе осуществления ВККР АО в 2018 году было выявлено 14 722 нарушения обязательных требований законодательства Российской Федерации у 213 аудиторских организаций (77,5 % от общего числа проверенных в 2018 году аудиторских организаций).

По результатам проведения плановых и внеплановых проверок 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, Федеральным казначейством и ТОФК вынесено 206 решений о применении мер воздействия (в том числе 19 мер воздействия по результатам проверок за 2017 год):

- 126 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 (61,17 % от общего количества принятых решений о применении мер воздействия);

- 45 предписание, обязывающих аудиторские организации устранить выявленные по результатам внешних проверок нарушения правил аудиторской деятельности (21,84 %);

- 27 предписаний в саморегулируемые организации аудиторов о приостановлении членства аудиторской организации (13,11 %);

- 8 предписаний об исключении сведений об аудиторских организациях из реестра аудиторов и аудиторских организаций, аудиторов (3,88 %).

В рамках исполнения государственной функции в 2018 году было составлено 15 протоколов об административных правонарушениях (5 протоколов – за воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (статья 19.4.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ)); 1 протокол – за невыполнение в установленный срок законного предписания (статья 19.5 КоАП РФ); 9 протоколов – за представление сведений (информации) в неполном объеме или искаженном виде (статья 19.7 КоАП РФ)).

В 2018 году в адрес Федерального казначейства и ТОФК поступали жалобы физических и юридических лиц, а также органов власти, Центрального Банка Российской Федерации на действия отдельных аудиторских организаций. По результатам их рассмотрения было проведено 6 внеплановых проверок, результаты которых размещены на официальном сайте Федерального казначейства в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет». Кроме того, сведения, указанные в обращениях, были учтены в ходе проведения плановых проверок и планировании.

Позитивными факторами, повлиявшими на эффективность ВККР АО, является переход от формального подхода при проведении проверок к контролю по существу, а также использование риск-ориентированного подхода не только при планировании, но и при проведении плановых и внеплановых проверок.

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

В целях профилактики уклонения от ВККР АО, Федеральным казначейством ведется реестр аудиторских организаций включенных в планы Федерального казначейства и ТОФК, не прошедших внешний контроль качества работы.

Число аудиторских организаций, уклонившихся в 2018 году от прохождения планового ВККР, составило 14 организаций (5,7% от общего количества аудиторских организаций, включенных в План проверок).

В Федеральном казначействе и ТОФК ведут работу Контрольные комиссии по рассмотрению результатов внешнего контроля качества работы аудиторских организаций. В заседаниях указанных контрольных комиссий принимают участие представители аудиторских организаций и саморегулируемых организаций аудиторов. В рамках деятельности комиссий в 2018 году рассмотрены результаты внешних проверок качества работы 77 аудиторских организаций.

В 2018 году были обжалованы результаты контрольных мероприятий в отношении аудиторских организаций ООО «Аудиторская фирма «Аваль», ООО «ФБК Поволжье», ООО «НКЦ «Аудитор-Ч», АО «Аудиторская фирма «Уральский союз». Исковые требования указанных аудиторских организаций судами не удовлетворены.

В 2018 году по иску Управления Федерального казначейства по Ростовской области решением Арбитражного суда Ростовской области аудиторское заключение, выданное ООО «Аудиторская фирма «Лита» в отношении бухгалтерской отчетности ООО «Уверен.ру» за 2012 год, признано заведомо ложным.

Информация о привлечении к уголовной ответственности за преступления, совершенные при оказании аудиторских услуг, у Федерального казначейства отсутствует. Во исполнение постановления Правительства Российской Федерации от 28 апреля 2015 г. № 415

«О правилах формирования и ведения единого реестра проверок» информация о проведенных в 2018 году проверках аудиторских организаций, об их результатах и о принятых мерах по пресечению и (или) устранению последствий выявленных нарушений внесена в единый реестр проверок.

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

В 2018 году 387 аудиторских организаций уведомили уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору о начале деятельности по аудиту общественно значимых организаций.

Обобщение и анализ правоприменительной практики организации и проведения ВККР АО не выявил проблемных вопросов, наличия устаревших, дублирующих и избыточных требований в части:

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

- привлечения аудиторских организаций и их должностных лиц к административной ответственности за правонарушения при проведении ВККР АО.

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

Осуществленные в 2018 году плановые и внеплановые проверки аудиторских организаций выявили ряд нарушений обязательных требований и недостатков в деятельности аудиторских организаций.

В рамках работы по обобщению и анализу правоприменительной практики Федерального казначейства по осуществлению ВККР АО в 2018 году установлены типичные нарушения, допускаемые аудиторскими организациями в ходе осуществления аудита.

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

1. 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 года № 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 Федеральным законом от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

2. В соответствии с частью 1 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита (далее – МСА), которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В нарушение указанных требований часть проверенных в 2018 году аудиторских организаций осуществляла аудиторскую деятельность в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утратившими силу с 1 января 2018 года в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 23 октября 2017 г. № 1289 «О признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» и приказом Минфина России от 26 сентября 2017 г. № 147н «О признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности».

3. В соответствии с требованиями 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.

Принимая во внимание тот факт, что согласно Положению о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 11 июня 2015 г. № 576, приказам Министерства финансов Российской Федерации от 24 октября 2016 г. № 192н и от 9 ноября 2016 г. № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» с 1 января 2017 года аудиторская деятельность в Российской Федерации осуществляется в соответствии с МСА, аудиторская организация должна соблюдать каждое требование Международного стандарта 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) (пункт 14 МСКК 1).

В нарушение указанных требований аудиторскими организациями не разработаны (не обновлены), документально не оформлены и не доведены до сведения персонала политики и процедуры контроля качества работы, при которых принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций и требования к организации указанного контроля устанавливаются МСА, а именно МСКК 1, который введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н.

4. В соответствии с требованиями части 2 статьи 10.1. Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация в письменной форме или путем направления электронного документа однократно уведомляет 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», в течение 20 рабочих дней, следующих за датой заключения первого договора на проведение данного аудита в текущем календарном году.

В нарушение указанных требований ряд аудиторских организаций уведомляли Федеральное казначейство о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», с нарушением установленного срока, то есть по истечении 20 рабочих дней, следующих за датой заключения первого договора на проведение обязательного аудита в текущем календарном году.

5. 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.

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

Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (далее – МСА 700) устанавливает обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности, а также содержит описание формы и содержания аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности.

В нарушение положений МСА 700 при составлении аудиторских заключений по результатам МСА аудиторскими организациями не были соблюдены следующие требования:

1) первый раздел аудиторского заключения не имел заголовок «Мнение». Также в данном разделе аудиторского заключения не были даны ссылки на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики (пункты 23 и 24 МСА 700);

2) аудиторская организация не включила в аудиторское заключение дополнительный отчет (в частности, в соответствии с требованиями статьи 42 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 39-1 «О банках и банковской деятельности») в случае, если на нее возложены такие обязанности (пункт 43 МСА 700);

3) аудиторское заключение не включало раздел, озаглавленный «Ответственность руководства за финансовую отчетность» (пункт 33 МСА 700);

4) аудиторское заключение не включало раздел, озаглавленный «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» (пункт 37 МСА 700).

7. В соответствии с положениями части 8 статьи 19 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация обязана в письменной форме или путем направления электронного документа уведомлять саморегулируемую организацию аудиторов, членами которой она является, о всех изменениях содержащихся в реестре аудиторов

и аудиторских организаций сведений в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения таких изменений.

В нарушение указанных требований аудиторская организация не уведомила в установленный срок в письменной форме саморегулируемую организацию auditors, членом которой она является, о всех изменениях, содержащихся в реестре auditors и аудиторских организаций.

II. Нарушения требований стандартов аудиторской деятельности.

1. Аудиторская документация:

Аудиторская документация, подготовленная аудиторской организацией при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, не обеспечивает достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение, а также доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии со стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями (пункты 2, 8, 9 и 10 международного стандарта аудита 230 «Аудиторская документация» (далее – МСА 230), пункты 2, 5, 6 и 7 федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» (далее – ФПСАД № 2)):

- отсутствие документального подтверждения выполнения аудиторских процедур аудитором либо проверку выполнения аудиторских процедур работниками аудиторской организации;

- низкое качество аудиторской документации (выводы, представленные в рабочей документации, противоречат содержанию рабочих документов; отсутствуют заявления и разъяснения аудируемого лица, а также ответы на запросы о внешнем подтверждении; рабочая документация, составленная в соответствии с МСА содержит ссылки на положения федеральных стандартов аудиторской деятельности и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности).

2. Формирование мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности:

При наличии полученных аудиторских доказательств о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, аудитором не исполнена обязанность по выпуску надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании мнения в соответствии с МСА 700 (пересмотренным) аудитор пришел к выводу о необходимости выражения модифицированного мнения о финансовой отчетности (пункт 6 Международного стандарта аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»).

3. Контроль качества в аудиторских организациях:

целью аудиторской организации является внедрение и поддержание системы контроля качества, позволяющей организации получить разумную уверенность в том, что:

- организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;

- заключения, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах. (пункт 11 МСКК 1).

Для понимания цели МСКК 1 и правильного применения его требований, сотрудники аудиторской организации, отвечающие за внедрение и поддержание системы контроля качества аудиторской организации, должны понимать текст настоящего стандарта в полном объеме, включая руководство по применению и прочие пояснительные материалы (пункт 13 МСКК 1).

Согласно пункту 14 МСКК 1 аудиторская организация должна соблюдать каждое требование МСКК 1 за исключением случаев, когда в конкретных обстоятельствах аудиторской организации то или иное требование не имеет отношения к оказываемыми ею услугам в отношении

аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, а также в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Пунктом 16 МСКК 1 установлены следующие элементы системы контроля качества:

- ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации;
- соответствующие этические требования;
- принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;
- кадровые ресурсы;
- выполнение задания;
- мониторинг.

В ходе ВККР АО установлено, что аудиторские организации формально подходят к осуществлению внутреннего контроля качества своей работы.

Проверка качества выполнения заданий, осуществляемая аудиторскими организациями в соответствии с положениями пункта 35 МСКК 1, не обеспечивает в полной мере объективную оценку значимых суждений, выработанных аудиторской группой при выполнении задания и выводов, к которым пришла группа при формулировании заключения: при наличии недостатков в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица или иной проверяемой информации и предлагаемого заключения лицом, проводившим проверку качества выполнения задания, указывается на отсутствие таких недостатков.

Политика и процедуры, призванные поддерживать объективность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, не соблюдаются аудиторской организацией (пункт 40 МСКК 1).

Политика и процедуры аудиторской организации не предусматривают возможность замены лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, в случаях, когда способность этого лица объективно выполнять проверку качества выполнения задания может оказаться под угрозой (пункт 41 МСКК 1).

При наличии в аудиторской организации политик и процедур, требующих от аудиторских групп своевременно завершить окончательное формирование файла по заданию после завершения работы над заключениями по заданию, файлы по заданию формируются по истечении установленных сроков (пункт 45 МСКК 1).

Процесс мониторинга, организованный аудиторской организацией, не включает непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, периодическое инспектирование носит формальный характер, лица, участвующие в выполнении задания или в проверке качества выполнения задания, привлекаются к инспектированию данного задания, ответственность за процесс мониторинга возлагается на лиц, не имеющих достаточного и надлежащего опыта и полномочий в аудиторской организации для того, чтобы принять на себя эту ответственность (пункт 48 МСКК 1).

4. Проведение аудиторских процедур по существу:

1) при проверке соблюдения требований международного стандарта аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» установлено отсутствие надлежащих аудиторских доказательств проверки аудитором соблюдения аудируемым лицом положений законов и нормативных актов, оказывающих непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также надлежащего реагирования на несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, выявленных в ходе аудита;

2) при достаточных надлежащих доказательствах наличия событий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитором сделан вывод о правомерности применения руководством аудируемого лица принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности (МСА 570);

3) аудитором при установленных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности требованиях к связанным сторонам и отсутствии раскрытия аудируемым лицом в финансовой отчетности взаимоотношений и операций между связанными сторонами выражено немодифицированное мнение (международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны», МСА 700);

4) при наличии у аудируемого лица одного или нескольких определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности, аудитором не определен уровень или уровни существенности, применяемые к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации (международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»).

III. Независимость и профессиональная этика.

1) Отсутствие факта рассмотрения угроз независимости и мер предотвращения таких угроз:

- аудиторской организацией не выполнено требование о документальном подтверждении независимости членов аудиторской группы на дату выдачи соответствующих аудиторских заключений (пункт 21 Международного стандарта аудита 220 «Контроль качества при

проведении аудита финансовой отчетности», пункты 1.23 и 1.24 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций);

- аудиторской организацией в проверяемом периоде были оказаны прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги по налоговому консультированию аудируемому лицу и впоследствии осуществлен аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности указанного аудируемого лица в отсутствие документирования выводов о соблюдении независимости и основное содержание любых надлежащих обсуждений по данному вопросу (пункт 1.23 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций);

- в случае, когда аудируемое лицо является общественно значимым хозяйствующим субъектом, и в течение двух лет подряд общая сумма вознаграждений, полученных от него и его связанных сторон (в соответствии с пунктом 1.21 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций) составляет более 15% общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией, аудиторской организацией не раскрыт лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемого лица, тот факт, что общая сумма таких вознаграждений составляет более 15% общей суммы вознаграждений, полученных аудиторской организацией, а также не обсуждено, какие из перечисленных в пункте 2.112 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций мер предосторожности следует принять, чтобы сократить угрозу до приемлемого уровня, и принять выбранные меры (пункт 2.112 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций);

2) Несоблюдение этических принципов аудиторов:

- выявленные в ходе контрольного мероприятия нарушения правил аудиторской деятельности указывают на несоблюдение аудиторской организацией и ее сотрудниками – аудиторами принципа

профессиональной компетентности и должной тщательности, выразившейся в том, что в указанных случаях аудитор не действовал в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно (пункт 1.28 Кодекса профессиональной этики аудиторов);

- аудиторской организацией не были получены предварительные письменные согласия лиц, которым были оказаны аудиторские услуги в отношении каждого клиента, в связи с передачей на хранение рабочей документации аудитора специализированной организации – хранителю на основании договора о предоставлении услуг (часть 3 статьи 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и подпункт «а» пункта 1.34 Кодекса профессиональной этики аудиторов);

- несоблюдение в ходе осуществления аудиторской деятельности принципа профессионального поведения, который обязывает аудитора исполнять требования применимых нормативных правовых актов и избегать поведения, о котором аудитор знает или должен знать, что оно может дискредитировать аудиторскую профессию, или которое разумное и хорошо информированное стороннее лицо, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору, вероятнее всего сочло бы негативно влияющими на репутацию аудитора (пункт 1.42 Кодекса профессиональной этики аудиторов).

В целях адаптации международного опыта и повышения эффективности осуществляемого ВККР АО Федеральным казначейством на постоянной основе проводится анализ результатов ВККР АО, осуществляемого иностранными регуляторами, уполномоченными на надзор за аудиторской деятельностью (далее – иностранные регуляторы).

В 2018 году проведен сравнительный анализ нарушений, выявленных Федеральным казначейством, Советом по надзору за

отчетностью публичных компаний (PCAOB) (США) и Советом по финансовой отчетности (Financial Reporting Council) (Великобритания) в ходе ВККР АО Deloitte & Touche LLP, PricewaterhouseCoopers LLP, Ernst & Young LLP, BDO USA LLP, Grant Thornton LLP.

По результатам анализа установлено, что уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору и иностранными регуляторами в деятельности указанных аудиторских организаций выявлен ряд аналогичных нарушений в части:

- функционирования системы внутреннего контроля аудиторских организаций (несоблюдение внутрифирменных стандартов, нарушения при проведении обзорных проверок);

- недостаточности собранных аудитором аудиторских доказательств;

- нарушения аудитором стандартов аудиторской деятельности при проведении аудита системы внутреннего контроля аудируемого лица;

- отсутствия в аудиторских заключениях сведений, предусмотренных стандартами аудиторской деятельности;

- отсутствия модификации мнения в аудиторском заключении.

Полученные данные свидетельствуют о том, что подходы к проведению ВККР АО в Российской Федерации, соответствуют мировой практике надзора, осуществляемого иностранными регуляторами.

Практика осуществления ВККР саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов отражается в годовых отчетах, размещаемых на официальных сайтах саморегулируемых организаций аудиторов Ассоциация «Содружество» и «Российский Союз аудиторов» (Ассоциация) в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

В отличие от Федерального казначейства саморегулируемые организации аудиторов осуществляют ВККР всех аудиторских организаций и аудиторов.

В целях унификации подходов уполномоченного федерального органа по контролю и надзору и саморегулируемых организаций аудиторов к квалификации выявленных в ходе ВККР АО нарушений аудиторскими организациями обязательных требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность Федеральным казначейством совместно с представителями аудиторского сообщества разработан Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 15 декабря 2016 г., протокол № 29, в редакции от 21 сентября 2018 года).

Случаи фальсификации проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, выявленные отраслевыми регуляторами, осуществляющими надзор за аудируемыми лицами, в ходе ВККР АО не установлены.

Осуществленный в 2018 году ВККР АО выявил отдельные нарушения обязательных требований законодательства Российской Федерации в сфере аудиторской деятельности и системе организации внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций.

Выявленные в ходе ВККР АО нарушения требуют от проверенных аудиторских организаций проведения мероприятий по их профилактике и недопущению впредь. Наличие устаревших, дублирующих и избыточных обязательных требований не установлено.

Профилактическая работа, проводимая Федеральным казначейством в рамках реализации положений Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля», направлена на информирование аудиторских организаций по вопросам соблюдения обязательных требований.

IV. Источники сведений для Обзора

В качестве источников сведений для обобщения и анализа правоприменительной практики Федерального казначейства и территориальных органов Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации по осуществлению ВККР АО используются:

- результаты проверок;
- результаты обжалований действий и решений должностных лиц Федерального казначейства в досудебном и 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 в сфере аудиторской деятельности;
- 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 общественно значимым хозяйствующим субъектам, предупреждении нарушений норм правового регулирования аудиторской деятельности.

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

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

- 1) ВККР АО обеспечивает выявление и устранение нарушений в исполнении аудиторскими организациями обязательных требований законодательства Российской Федерации в сфере аудиторской деятельности, что способствует постепенному повышению качества аудиторских услуг и уходу с рынка аудиторских услуг недобросовестных аудиторских организаций;
- 2) Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» и иные нормативные правовые акты обеспечивают правовую основу деятельности аудиторских организаций по оказанию аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, а также осуществления ВККР в отношении аудиторских организаций;
- 3) в ходе ВККР АО выявлены нарушения Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторских организаций и аудиторов, кодекса профессиональной этики аудиторов при осуществлении проверенными аудиторскими организациями аудиторской деятельности и оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг;
- 4) нормативные правовые акты, соблюдение которых проверяется при осуществлении ВККР АО, не содержат устаревших, избыточных и дублирующих требований;
- 5) обязательные требования применяются в системной взаимосвязи с положениями различных нормативных правовых актов, иных нормативных документов;

б) вопросов недостаточной ясности и взаимной несогласованности обязательных требований не выявлено.

В рамках осуществления ВККР АО было установлено:

- отсутствие возможности осуществления со стороны Федерального казначейства контроля за устранением аудиторскими организациями нарушений в случае применения к аудиторской организации меры воздействия в виде вынесения предписания о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов.