

Обобщение результатов проверок контроля качества аудиторской деятельности уполномоченным органом по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций Федеральной службой финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор)

Введение

В течение 2014 года уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору (Росфиннадзор, далее РФН) было проведено 86 плановых внешних проверки качества работы аудиторских организаций (далее – проверки), входящих в СРО НП АПР.

Целью внешних проверок качества работы аудиторских организаций, определенной РФН, являлось исполнение государственной функции по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», в соответствии с Планом Федеральной службы финансово-бюджетного надзора по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Закона «Об аудиторской деятельности», на 2014 год.

Предметом проверок являлось соблюдение требований Федерального закона от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов за период 2009-2014 годы.

В представленном далее анализе проведенных проверок были использованы акты внешних проверок качества работы аудиторских организаций, по 74-м компаниям, из которых:

- 24 компаний зарегистрированы в Москве,
- 50 региональных компаний.

По 2-м компаниям акты проверки РФН не были представлены, данные компании были исключены из статистических расчетов ввиду отсутствия актов о результатах проверки качества на момент обобщения результатов проверок.

По итогам внешних проверок качества работы аудиторских организаций РФН в части оценки качества работы аудиторской организации были даны следующие **заключения**:

- Качество работы 65-ти компаний **в целом соответствует** или **не в полной мере соответствует** требованиям Закона «Об аудиторской деятельности», из которых:
 - у одной организации не выявлены замечания в результате проверки;
 - у двух компаний по результатам внешней проверки качества работы выявлены несущественные нарушения и мера дисциплинарного воздействия не применялась;
- Качество работы 7-ми компаний **в целом не соответствует** требованиям Закона «Об аудиторской деятельности», из которых:
 - двум организациям вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР на срок от 30 до 180 календарных дней;

Вышеизложенные заключения объединены в таблице ниже:

Оценка РФН качества работы аудиторских организаций	г. Москва	Регионы	Всего	Вынесено предписание о приостановлении членства или исключении
в целом соответствует или не в полной мере соответствует	20	45	65	0
в целом не соответствует	4	3	7	2
акт о результатах проверки отсутствует	0	2	2	0
Всего	24	50	74	2

Кроме того, по итогам внешних проверок качества по ряду аудиторских организаций РФН была дополнительно дана оценка системы внутреннего контроля качества (эффективности системы контроля качества организации и аудиторских заданий), в результате которой были сформулированы следующие выводы:

- Система внутреннего контроля качества 45-ти компаний **в целом соответствует** или **не в полной мере соответствует** установленным требованиям.
- Система внутреннего контроля качества 12-ти компаний **в целом не соответствует** установленным требованиям, из которых:
 - двум организациям вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР на срок от 30 до 180 календарных дней;

Вышеизложенные заключения объединены в таблицах ниже:

Оценка РФН системы внутреннего контроля качества аудиторской организации	г. Москва	Регионы	Всего	Вынесено предписание о приостановлении членства или исключении
в целом соответствует или не в полной мере соответствуют	14	31	45	0
в целом не соответствует	10	2	12	2
не оценивалась	0	15	15	0
акт о результатах проверки отсутствует	0	2	2	0
Всего	24	50	74	2

Вывод	Оценка РФН качества работы аудиторских организаций	Оценка РФН системы внутреннего контроля качества аудиторской организации
в целом соответствует или не в полной мере соответствует	65	45
в целом не соответствует	7	12
акт о результатах проверки отсутствует	2	2
не оценивалась	0	15
Всего	74	74

Анализ замечаний

На основе информации о замечаниях, сделанных РФН, проведен анализ наиболее часто встречающихся ошибок у аудиторских организаций. В анализе были сохранены формулировки замечаний, содержащиеся в актах РФН, полученных по результатам проведения проверок аудиторских организаций.

Направление проверки	Процент организаций от общего числа проверенных, у которых имеются замечания		
	региональные компании	компании Москвы	всего
I. Оценка качества в ходе выполнения отдельного задания	90%	92%	91%
i. Недостаточная (ненадлежащая) документация аудиторских доказательств	64%	83%	70%
ii. Требования, предъявляемые к аудиторскому заключению	72%	79%	74%
iii. Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов	2%	13%	5%
iv. Недостатки в составлении ауд. программ, методология	24%	38%	28%
II. Соблюдение требований по контролю качества аудиторской организации	78%	79%	78%
i. Система внутреннего контроля качества аудиторской организации	52%	75%	59%
ii. Квалификационные аттестаты аудиторов	56%	25%	46%
III. Соблюдение этических требований	10%	58%	26%
IV. Аудиторская деятельность	40%	33%	38%

I. Оценка практического осуществления всех этапов аудиторской проверки от принятия клиента до завершения аудита и выдачи аудиторского заключения – оценка качества в ходе выполнения отдельного задания

В ходе проведения плановой выездной внешней проверки качества работы аудиторских организаций РФН у 91% компаний были выявлены нарушения, касающиеся практического осуществления какого-либо этапа проверки отдельного аудиторского задания.

i. Недостаточная/ненадлежащая документация аудиторских доказательств

Замечания были вынесены 64% региональных компаний и 83% компаний г. Москвы.

Наиболее часто встречающиеся замечания:

➤ Следующие запросы представителям собственника, руководству аудируемого лица, юридической службе юридического лица отсутствуют в составе рабочих документов или не направлялись:

- запросы в целях выяснения наличия у руководства аудируемого лица сведений о каких-либо фактически совершенных или подозреваемых недобросовестных действиях или факторах риска недобросовестных действий, способных оказать влияние на деятельность аудируемого лица и подтверждения ответов руководства аудируемого лица;
- запросы руководству аудируемого лица относительно оценок руководством риска недобросовестных действий и систем, предназначенных для их предотвращения и обнаружения, в том числе с целью более точного понимания действующей системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- официальные письменные заявления от руководства аудируемых лиц о подтверждении ответственности за организацию и применение системы внутреннего контроля, направленной на предотвращение и выявление недобросовестных действий;
- запросы о судебных разбирательствах и санкциях, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- запрос о соблюдении аудируемым лицом требований нормативных правовых актов Российской Федерации, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность;
- запрос аудируемому лицу на предоставление информации о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода в 12 месяцев со дня отчетной даты и которые могут обуславливать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность;
- письменные заявления от руководства, касающиеся полноты предоставленной информации относительно выявления связанных сторон и достаточности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также соблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации;
- запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемых лиц с целью оценки рисков в целях ознакомления с деятельностью аудируемых лиц и со средой, в которой она осуществляется;
- и прочее.

➤ В рабочих документах к аудиторским заключениям документально не оформлено или оформлено в неполном объеме следующее:

- расчет уровня существенности в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, группам однотипных операций и случаям раскрытия информации;
- планирование и проведение процедур по получению аудиторских доказательств, подтверждающих или не подтверждающих предпосылки составления бухгалтерской отчетности;
- рабочие документы, содержащие сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательства того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

- аудиторские процедуры, необходимые при проведении обзорной проверки качества выполнения задания по аудиту общественно значимых хозяйствующих субъектов;
- определения надлежащих методов отбора элементов для тестирования с обоснованием выбора данных методов по аудиторским проверкам;
- аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, в частности:
 - процедуры, касающихся выявления и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица информации о связанных сторонах, а также существенного влияния операций между аудируемым лицом и связанной стороной на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;
 - аудиторские доказательства того, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, были установлены;
 - аудиторские процедуры на стадии планирования по оценке учетной политике;
 - аудиторские доказательства, свидетельствующие о надлежащем проведении процедур по существу, в частности аналитических процедур, тестов, оценивающих правильность отражения числовых показателей в формах бухгалтерской отчетности;
 - процедуры и оценка по рассмотрению угроз заступничества и принятия мер по их устранению;
 - документ «Действие аудитора в ходе проверки в области противодействия коррупции и легализации доходов, полученных преступным путем» или аналогичные документы;
 - участие в инвентаризации либо проведение других альтернативных процедур, подтверждающих осуществленные аудитором аудиторские процедуры, дающие основания для выдачи аудиторского заключения без оговорок;
 - ведущие к пониманию деятельности аудируемых лиц, выявлению и оценке рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности);
 - аудиторские процедуры по получению аудиторских доказательств в отношении остатков по счетам бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае первой проверки аудируемого лица;
- и прочее.

➤ По аудиторским заданиям часть рабочих документов составлены в недостаточно полной и подробной форме. В частности, не указано: какая аудиторская процедура проведена, когда и кем проведена аудиторская процедура, кем и когда проводился контроль, какие аудиторские доказательства отобраны, получены и проверены в процессе проведения аудиторской процедуры, каким образом получены аудиторские доказательства, что проверялось в аудиторских доказательствах, выводы про проведенным аудиторским процедурам.

➤ Нарушены контрольные взаимоотношения числовых показателей между бухгалтерским балансом, отчетом о финансовых результатах, и приложением к основным формам отчетности.

➤ Не обеспечено хранение части документов (копии документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены по аудиторским проверкам. Аудиторской организацией осуществлялось хранение документов (копий документов), полученных в процессе аудиторской проверки, только касающихся основной деятельности и существенных операций, иные документы отсутствуют. Выявлено

отсутствие аудиторских доказательств по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности по аудиторским процедурам.

➤ Аудиторской организацией выражено немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в случаях:

- наличия пересчета числовых показателей бухгалтерского баланса на начало отчетного периода и при отсутствии надлежащего раскрытия сопоставимых данных по этим обстоятельствам в пояснительной записке к годовому отчету;
- пояснительная записка в составе бухгалтерской отчетности аудируемой организацией не раскрывает причин, обстоятельств, обуславливающих возникновение отрицательной величины чистых активов;
- не подтверждены в полном объеме актами сверки дебиторская и кредиторская задолженности;
- недостаточного раскрытия информации о связанных сторонах;
- неполучения достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода по аудиторским заданиям;
- отсутствия доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений;
- фактического наличия существенных искажений в отношении порядка раскрытия информации в пояснениях при составлении годовой бухгалтерской отчетности;
- отсутствия создания резерва на оплату отпусков, отсутствия цифровых данных по статье «Оценочные обязательства», отсутствия в пояснительной записке раскрытия причин, по которым данное оценочное обязательство не создано, отсутствия описания порядка создания резерва на оплату отпусков в учетной политике аудируемого лица;
- отсутствия в рабочих документах сведений:
 - о выборочном осмотре и пересчете запасов;
 - о наблюдении за проведением инвентаризации;
 - выводов о проведенных альтернативных процедурах с целью получения надлежащих аудиторских доказательств.

Отдельно встречающиеся замечания:

- Рабочие документы ведутся на английском языке.
- В запросе о предоставлении документов и информации указана ссылка на недействующее Федеральное правило (стандарт).
- Представленные в ходе проверки письменные заявления и разъяснения, полученные от руководства аудируемого лица, не датированы.
- В рабочих документах по аудиторской проверке присутствуют подписи составителей документов, однако отсутствуют подписи участников аудиторской проверки.
- Рабочий документ, составленный в ходе аудиторской проверки, датирован позже, чем дата выдачи аудиторского заключения.
- В рабочем документе «Аудит учетной политики организации» отражено создание резервов предстоящих расходов на оплату отпусков, однако, в разделе 3.2 Отчета по результатам проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица указано, что аудируемым лицом не создан резерв по оплате отпусков работников с рекомендацией о его создании.

➤ В программах аудита отсутствуют процедуры оценки признаков, на основании которых могут возникнуть сомнения в непрерывности деятельности аудируемого лица, по производственным и экономическим признакам.

Замечания, относящиеся к кредитным организациям:

➤ Аудиторской организацией выражено немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в случае наличия существенных нарушений аудируемым лицом требований Положения Банка России от 26.03.2007 №302-П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации», «Положения о порядке формирования кредитными организациями резервов на возможные потери по ссудам, по ссудам и приравненной к ней задолженности» (утверждено Банком России 26.03.2004 № 254-П) и иных правовых актов, в частности при осуществлении высокорискованной кредитной политики, связанной с предоставлением ссуд, не генерирующих денежный поток.

ii. Требования, предъявляемые к аудиторскому заключению

Замечания были вынесены 72% региональных компаний и 79% компаний г. Москвы.

Наиболее часто встречающиеся замечания:

- Аудиторское заключение не содержит:
 - информации о государственных регистрационных номерах аудируемых лиц, которые должны размещаться в разделе «Сведения об аудируемом лице»;
 - формулировки «иным лицам» в перечислении адресатов аудиторских заключений;
 - указания адресата (акционеры акционерного общества);
 - количественной оценки влияния искажения на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, когда такая оценка представлялась возможной;
 - номера в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации;
 - полного перечня (состава) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит;
 - заголовка части модифицированного аудиторского заключения, содержащего мнение аудитора с оговоркой;
 - и прочее.
- В аудиторских заключениях искажена формулировка:
 - вместо наименования «Аудиторское заключение» наименование «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности [Наименование аудируемого лица]»
 - «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (вместо «Аудиторское заключение») [сохранен текст РФН];
 - части «Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность», «Ответственность аудитора» и «Мнение аудитора» («Мнение с оговоркой»), специальная часть «Основание для выражения мнения с оговоркой», а также часть «Прочие сведения» никак не озаглавлены;

- части «Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность», «Ответственность аудитора» и «Мнение с оговоркой» содержат отличные от установленных действующим законодательством формулировки;
- и прочее.

➤ Аудиторское заключение не датировано или датировано неверно (дата аудиторского заключения предшествует дате бухгалтерского баланса, дате отчета о движении денежных средств и других форм отчетности).

➤ К аудиторскому заключению о бухгалтерской (финансовой) отчетности приложена пояснительная записка с числовыми показателями, сформированными в рублях и копейках.

➤ Аудиторской организацией при выдаче аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности с модифицированным мнением и о предполагаемом содержании модифицированного мнения или с привлекающей внимание частью или содержащей прочие факты частью, а также о предполагаемом содержании этих частей, сообщения представителям собственников аудируемого лица о предполагаемом содержании этих частей не направлялись.

Кроме того, в отношении следующих обстоятельств РФН было сделано замечание о выражении аудиторской организацией немодифицированного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в следующих случаях:

- отсутствие надлежащего раскрытия сопоставимых данных по обстоятельствам пересчета числовых показателей бухгалтерского баланса на начало отчетного периода;
- отсутствие в пояснительной записке указания причин, обстоятельств возникновения отрицательной величины чистых активов;
- отсутствие должным образом задокументированных аудиторских доказательств;
- фактическое наличие существенных искажений в отношении порядка раскрытия информации в пояснениях при составлении годовой бухгалтерской отчетности;
- и прочее.

Замечания к составу и содержанию бухгалтерской отчетности аудируемого лица:

➤ В составе форм бухгалтерской отчетности, прилагаемой к аудиторским заключениям, а также в пояснительной записке отсутствуют:

- табличные и иные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности за соответствующие периоды: пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, пояснительные записки и т.д.;
- взаимоувязка отдельных показателей форм бухгалтерской отчетности;
- даты подписания (утверждения);
- информация об аффилированных лицах;
- состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации;
- подписи руководителя аудируемой организации и главного бухгалтера;
- сведения, относящиеся к учетной политике организации, которые обеспечивают пользователей бухгалтерской отчетности дополнительными данными, необходимыми для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

- указание, что бухгалтерская отчетность сформирована организацией исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности;
- информация об учетной политике аудируемого лица по способам ведения бухгалтерского учета;
- раскрытие наличия и движения запасов, информация о движении денежных средств и денежных эквивалентов в расшифровке отдельных показателей бухгалтерского баланса;

и иная информация. Отдельно встречающиеся замечания:

- Числовые показатели в пояснительной записке, прилагаемой к аудиторскому заключению, отражены в рублях и копейках, тогда как величина заемных средств отражена в долларах и центах США, что приводит к несопоставимости бухгалтерской отчетности.
- К аудиторскому заключению приложен:
 - бухгалтерский баланс и иные формы бухгалтерской отчетности за другой отчетный период;
 - «Отчет о движении денежных средств, в котором отсутствуют:
 - раздел с отражением денежных потоков от финансовых операций;
 - статьи: «Сальдо денежных потоков от финансовых операций»; «Сальдо денежных потоков за отчетный период»; «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода»; «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода»; «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю».
- Аудиторские заключения и прилагаемая к ним отчетность не пронумерованы, не прошнурованы и не опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.
- В аудиторских заключениях приведена формулировка перечня проверенной бухгалтерской отчетности, содержащая указание на наличие «других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках» без указания периода, за который «другие приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках» составлены, что не позволяет однозначно определить состав бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит и период за который она составлялась.
 - В аудиторском заключении о финансовой отчетности аудируемой организации, составленной в соответствии с МСФО, в разделе «Ответственность аудитора» отражено, что аудит проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности.
 - Аудиторские заключения содержат сведения, не предусмотренные федеральными стандартами аудиторской деятельности:
 - о лицах, подписавших аудиторские заключения, а именно:
 - ОРНЗ,
 - номер квалификационного аттестата аудитора,
 - членство в саморегулируемой организации аудиторов,
 - и прочее.
 - дополнительные сведения:
 - об аудиторской фирме,
 - об аудируемом лице,
 - о лицензиях,

- о проведенных аудиторских процедурах со ссылкой на федеральные (правила) стандарты аудиторской деятельности.

➤ В аудиторских заключениях выражено мнение о достоверности бухгалтерской отчетности с оговоркой, однако в части, озаглавленной «Ответственность аудитора» описание ответственности аудитора не изменено: не содержится заявление о том, что аудитор полагает, что полученные во ходе аудита доказательства представляют достаточные и надлежащие основания для выражения модифицированного мнения о достоверности отчетности.

➤ Аудиторской организацией при отсутствии оснований были пересмотрены и представлены руководству аудируемых лиц новые аудиторские заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный период взамен ранее представленных аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Замечания к составу и содержанию бухгалтерской отчетности аудируемого лица:

➤ К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская (финансовая) отчетность, в составе которой содержится «Отчет о прибылях и убытках», тогда как отчет о прибылях и убытках должен именоваться «Отчетом о финансовых результатах».

Замечания, относящиеся к кредитным организациям:

➤ В составе форм бухгалтерской отчетности, прилагаемой к аудиторским заключениям, а также в пояснительной записке отсутствуют:

- информация о составе совета директоров (наблюдательного совета) кредитных организаций, в том числе сведения:
 - об изменениях в составе совета директоров наблюдательного совета) кредитных организаций, имевших место в отчетном году;
 - о владении членами совета директоров (наблюдательного совета) акциями (долями) кредитных организаций в течение отчетного года;
 - о лице, занимающем должность единоличного исполнительного органа (управляющем, управляющей организации) кредитной организации о составе коллегиального исполнительного органа кредитной организации;
 - о владении единоличным исполнительным органом и членами коллегиального исполнительного органа кредитной организации акциями (долями) кредитной организации в течение отчетного года.

➤ Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитной организации, не содержит:

- сведений о выполнении кредитной организацией обязательных нормативов, установленных Банком России, качестве управления кредитной организацией, состоянии внутреннего контроля;
- раздела о выполнении страховщиком требований финансовой устойчивости и платежеспособности, установленных Законом о страховании и нормативными актами органа страхового надзора, об эффективности организации системы внутреннего контроля страховщика.

iii. Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов

Замечания были вынесены 2% региональных компаний и 13% компаний г. Москвы.

➤ Аудиторы не присутствовали при проведении инвентаризации материально-производственных запасов и не проводили альтернативные процедуры, несмотря на то, что величина материально-производственных запасов в аудируемых организациях являлась существенной, и в аудиторских заключениях не содержатся оговорки о неприсутствии на инвентаризации.

➤ Присутствие на инвентаризации не аудиторов, а ассистентов аудиторов.

➤ Аудиторской организацией выражено немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в случае неприсутствия аудиторов на инвентаризации и при отсутствии документов, подтверждающих проведение альтернативных процедур.

iv. Недостатки в составлении аудиторских программ, методологии аудита

Замечания были вынесены 24% региональных компаний и 38% компаний г. Москвы.

Замечания, касающиеся методологии аудита:

➤ Внутрифирменный стандарт аудиторской организации «Существенность в аудите» и приложения к нему не содержат необходимых принципов и процедур, определяющих порядок расчета существенности в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. Приведенные во внутрифирменном стандарте критерии для определения уровня существенности рассматривают существенность только на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

➤ Внутрифирменные стандарты и методические рекомендации аудиторской организации не предусматривают замену ротации руководителей аудитов обязательной обзорной проверкой качества выполнения заданий.

➤ Выявлено отсутствие документального оформления:

- аудиторской выборки,
- определения надлежащего метода отбора элементов для тестирования в составе программ аудита по всем разделам (счетам) бухгалтерского учета,
- определения критериев для надлежащего отбора элементов тестирования.

➤ В рабочих документах по разделам аудита аудиторами отбирались случайным образом для подлежащей проверке совокупности не индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность, а определенные временные периоды (месяц, квартал, полугодие).

Замечания, касающиеся аудиторских программ:

➤ Планы и программы аудита по аудиторским заданиям не предусматривали:

- выполнения аудиторских процедур:
 - по определению событий после отчетной даты;
 - по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- по определению обстоятельств, требующих особого внимания, например, существование аффилированных лиц и т.д.
- обязательной при выполнении аудитов финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов аудиторской процедуры по проведению обзорной проверки качества выполнения заданий,
- вопроса проведения инвентаризации.
 - В программах проверки по существу в отношении отдельных участков (счетов) бухгалтерского учета отсутствуют следующие элементы:
 - расчет уровня существенности,
 - выводы, сделанные аудитором по важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены в ходе выполнения процедур аудита,
 - сведения о действиях, предпринятых в связи с вышеуказанным аудитором,
 - выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.
 - В программах аудита отсутствуют процедуры оценки признаков, на основании которых могут возникнуть сомнения в непрерывности деятельности аудируемого лица.
 - В общем плане и программах аудита к аудиторским заданиям по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности [сохранен текст РФН] отсутствуют данные по планированию и проведению процедур по получению аудиторских доказательств, подтверждающих или не подтверждающих предпосылки составления бухгалтерской отчетности.
 - В общем плане аудита аудируемого лица отсутствуют следующие разделы:
 - планируемый аудиторский риск;
 - планируемый уровень существенности;
 - сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения в отношении организации бухгалтерского учета, оценки учетной политики, внутрибанковских операций, операций, отражаемых на внебалансовых счетах, операций доверительного управления, оценки рисков, тестирование ответов на письменные запросы;
 - сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения, информация о процедурах, применимых в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверка операций со связанными сторонами;
 - события после отчетной даты;
 - применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица;
 - оценка аудитором порядка проведения инвентаризации;
 - аналитические процедуры;
 - рассмотрение недобросовестных действий в ходе аудита;
 - рассмотрение работы внутреннего аудита;
 - сроки проведения обзорной проверки качества выполнения заданий (контроля качества);
 - форма и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений;
 - и иных отчетов в соответствии с действующим законодательством.
 - В рабочих документах по аудиторским заданиям установлено и подтверждено копиями рабочей документации отсутствие:

- применения аналитических процедур на стадии планирования и завершающей стадии аудита;
- аудиторских процедур на стадии планирования по оценке учетной политики,
- отдельных программ по аудиту учетной политики.

II. Наличие внутрифирменной системы контроля качества и ее эффективность (соблюдение требований по контролю качества аудиторской организации)

Замечания были вынесены 78% региональных компаний и 79% компаний г. Москвы.

Большое количество замечаний относительно аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов касалось отсутствия у аудиторов действительных квалификационных аттестатов аудитора, выданных в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (аттестатов нового образца). Данный раздел был разделен на следующие категории: система внутреннего контроля качества аудиторской организации и квалификационные аттестаты аудиторов.

i. Система внутреннего контроля качества аудиторской организации

Замечания были вынесены 52% региональных компаний и 75% компаний г. Москвы.

Наиболее часто встречающиеся замечания:

➤ Системой внутреннего контроля качества, правилами внутреннего контроля качества, внутрифирменными стандартами не разработаны или разработаны не в полном объеме принципы и процедуры:

- предусматривающие необходимость выявления угроз нарушения основных принципов этики, оценку их значимости и применение мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;
- предусматривающие наличие дисциплинарного механизма, стимулирующего соблюдение правил и процедур в аудиторской организации;
- позволяющие выявлять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости, соответствующие действия для устранения таких угроз или принятия мер предосторожности;
- ротации работников, осуществляющих руководство аудиторскими проверками, с целью принятия мер безопасности в отношении угрозы «привычности», иного негативного влияния на качество выполнения задания;
- в отношении проведения обзорных проверок качества выполнения заданий с целью объективной оценки значимых суждений и выводов аудиторской группы, послуживших основой выданного аудиторского заключения;
- требования и критерии, предъявляемые к уполномоченному лицу аудиторской организации, осуществляющему обзорную проверку качества выполнения заданий;
- предусматривающие замену лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, в случаях, когда его объективность может быть подвергнута сомнению;

- в отношении порядка разрешения разногласий между членами аудиторской группы и лицом, предоставляющим консультации, или между руководителем задания и лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания;
- проведения мониторинга функционирования системы внутреннего контроля качества;
- рассмотрения вопросов в отношении коррупции,
- и другие.
- К проверке не представлены следующие документы:
 - о назначении лица, ответственного за проведение мониторинга;
 - по проведению мониторинга, выборочных инспекций;
 - ежегодные письменные подтверждения работников о соблюдении установленных принципов и процедур независимости. Независимость работники подтверждают только на момент проведения аудиторской проверки, в рамках аудиторских заданий;
 - график ротации руководителей аудиторских проверок.

Замечания касательно процедур мониторинга системы контроля качества аудиторской организации:

➤ Мониторинг системы контроля качества задания по аудиту, включающий периодическую выборочную инспекцию завершенных аудиторских заданий, проводился руководителем аудиторской проверки этого же аудиторского задания.

➤ Результаты мониторинга системы контроля качества не сообщаются руководителям аудитов и иных заданий.

➤ В проверяемый период мониторинг системы контроля качества аудиторской организации не проводился, стороннее лицо и другие аудиторские организации к проведению инспекций и других процедур мониторинга не привлекались.

➤ При проведении мониторинга системы контроля качества в выборочную инспекцию завершенных заданий не попали задания по некоторым руководителям аудита [Сохранен текст РФН].

➤ Принципы и процедуры мониторинга, установленные аудиторской организацией во внутрифирменных стандартах, не эффективны и не применяются на практике в части анализа и учета аудиторской организацией соответствующих изменений в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, касающихся принципов и процедур системы контроля качества. В рамках проведения процедур мониторинга аудиторской организацией своевременно не анализируются изменения в нормативных правовых актах Российской Федерации, касающихся принципов и процедур системы контроля качества, утрачен контроль со стороны уполномоченных лиц за своевременным внесением необходимых изменений в принципы и процедуры системы контроля качества аудиторской организации.

Замечания касательно процедур обзорной проверки качества выполнения задания:

➤ При аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности обзорная проверка качества выполнения задания не проводилась и лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, не назначалось.

➤ Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, было выбрано по указанию руководителя аудита или иного задания, что создает угрозу объективности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания.

➤ Обзорная проверка качества выполнения заданий по аудиту финансовой отчетности и инспекция завершенного задания в рамках мониторинга проведены одним и тем же лицом.

➤ Руководитель аудиторской организации, осуществлявший обзорную проверку качества задания, участвовал в выполнении этого задания.

➤ Аудиторские заключения были выданы аудируемому лицу до завершения обзорной проверки качества выполнения заданий по аудиту или в день завершения обзорной проверки качества.

➤ Контролером внутреннего контроля качества не отражены или же в неполном объеме отражены аудиторские процедуры, необходимые при проведении обзорной проверки качества выполнения задания по аудиту общественно значимых хозяйствующих субъектов. Отсутствуют:

- оценка значимых рисков, выявленных в ходе выполнения задания;
- процедуры, выполняемые в ответ на оцененные аудитором риски, включая оценку аудиторской группой риска ошибок и недобросовестных действий и выполнения аудиторской группой процедур в ответ на этот риск;
- суждения в отношении уровня существенности и значимых рисков;
- получение соответствующих консультаций по сложным или спорным вопросам либо при расхождении мнений, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;
- и прочее.

Отдельно встречающиеся замечания:

➤ В части работы с жалобами и претензиями не установлен определенный порядок как часть системы процедур контроля качества, в соответствии с которым работники аудиторской организации могли бы передавать свои жалобы или претензии без опасений быть наказанными.

➤ Руководителем аудиторской проверки документально не подтверждено осуществление надзора за ходом выполнения каждого этапа аудита в отношении аудиторских заданий.

➤ Аудиторы организации:

- не ознакомлены под расписку с внутрифирменными стандартами;
- не проходили обучения по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, в соответствии с требованиями действующего законодательства.

ii. Квалификационные аттестаты аудиторов

В целом в части квалификационных аттестатов аудиторов замечания были вынесены 56% региональных компаний и 25% компаний г. Москвы. Значительное количество компаний получили замечания в части проведения аудиторских процедур в ходе аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов сотрудниками, не обладающими аттестатами аудиторов нового образца. Данные замечания представлены в следующей классификации:

➤ Руководитель аудиторской организации, не имеющий квалификационного аттестата аудитора нового образца, выданного в соответствии со статьей 11 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», согласно части 4.1 статьи 23 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» с 1 января 2012 года был не вправе подписывать аудиторские заключения по результатам проведения обязательного аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов.

Данное замечание было вынесено 40% региональных компаний и 4% компаний г. Москвы.

➤ В рамках аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор, имеющий на момент проведения аудита только действительный квалификационный аттестат аудитора старого образца, выданный в соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», был назначена руководителем проверки общественно значимых хозяйствующих субъектов.

Данное замечание было вынесено 18% региональных компаний и 0% компаний г. Москвы.

➤ В ходе аудиторской проверки, а именно в части:

- осуществления обязательного аудита бухгалтерской отчетности;
- проведения аудиторских процедур при составлении аудиторского заключения;
- проведения обзорной проверки качества выполнения заданий;
- осуществления выбора и выполнения аудиторских процедур получения аудиторских доказательств;
- присутствия в составе группы на должности «аудитор» и участия в аудиторской деятельности по отчетности;
- проведения отдельных аудиторских процедур в качестве единственного исполнителя;
- присутствия на инвентаризации и проведения инвентаризации;
- осуществления аудиторских процедур (совершения действий), которые в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и федеральными стандартами аудиторской деятельности должен осуществлять (совершать) аудитор при проведении аудита;

участвовали аудиторы, не имеющие единые квалификационные аттестаты аудитора или же имеющие только квалификационные аттестаты аудитора старого образца, выданные в соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Данное замечание было вынесено 30% региональных компаний и 13% компаний г. Москвы.

➤ На должность «бухгалтера-аудитора», «аудитора», «аудитора-эксперта», «аудитора 2-й категории» были приняты штатные сотрудники, не имеющие на момент начала трудовых обязанностей квалификационных аттестатов аудитора.

Данное замечание было вынесено 4% региональных компаний и 0% компаний г. Москвы.

III. Соблюдение принципов и норм профессиональной этики

Замечания были вынесены 10% региональных компаний и 58% компаний г. Москвы.

Наиболее часто встречающиеся замечания:

➤ Не представлено к проверке или документально не оформлено следующее:

- ежегодные письменные подтверждения работников о соблюдении принципов и процедур независимости;

- выводы в отношении обстоятельств и возможных угроз независимости при оказании консультаций аудируемому лицу;
- рабочие документы с оценкой угрозы заступничества и принятыми мерами предосторожности для ее устранения или сведения до приемлемого уровня.
- Аудиторской организацией не установлены документальные принципы и процедуры:
 - позволяющие выявлять и оценивать, детализировать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости в соответствии с требованиями правил независимости;
 - обеспечивающие разумную уверенность в том, что ее работники соблюдают необходимые этические требования, которые применяются к аудиторским и обзорным проверкам финансовой (бухгалтерской) отчетности и включают нормы, установленные пунктом 2.11. кодекса профессиональной этики аудиторов;
 - устанавливающие критерии по распознаванию возникновения угрозы «привычности», которая может возникнуть, в случае назначения должностных лиц руководителем задания на один объект в течение длительного времени;
 - этические требования (в частности, требования в отношении независимости);
 - разрешения разногласий при получении консультаций;
 - проведения обзорных проверок качества выполнения заданий;
 - проведения мониторинга системы контроля качества;

а также порядок документирования данных принципов и процедур.

Отдельно встречающиеся замечания:

➤ Аудиторская организация заключила договор аренды помещения с аудируемым лицом, которому оказывало услуги по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности на протяжении проверяемого периода. Данный факт может создать угрозу личной заинтересованности аудитора при последующем аудите данного аудируемого лица вследствие финансовых и деловых взаимоотношений с аудируемым лицом, возникших в результате заключения указанного договора.

➤ Руководитель аудиторской организации, осуществлявший обзорную проверку качества задания, участвовал в выполнении этого задания.

➤ Аудиторской организацией заключены договоры возмездного оказания услуг аудита, предметом которых является «оказание аудиторской услуги по проверке финансово-хозяйственной деятельности заказчика». В случае определения аудируемой организацией предмета договора по оказанию аудиторских услуг как проведение аудита финансово-хозяйственной деятельности появляется угроза возникновения конфликта интересов принципу объективности, которая может быть результатом наличия заинтересованности в клиенте, его директорах, иных должностных лицах, либо в близких личных или деловых отношениях с ними.

➤ Аудируемое лицо является учредителем (участником) аудиторской организации. На основании договоров аудируемому лицу переданы полномочия исполнительного органа аудиторской организации.

IV. Соблюдение требований в части осуществления аудиторской деятельности

Замечания были вынесены 40% региональных компаний и 33% компаний г. Москвы.

В данном разделе рассмотрено: соблюдение требований в части осуществления аудиторской деятельности, а также относящиеся к ней согласование условий проведения аудита и прочие замечания, касающиеся деятельности аудиторов.

i. Соблюдение требований в части аудиторской деятельности

Замечания были вынесены 4% региональных компаний и 0% компаний г. Москвы.

➤ Аудитором, с которым был заключен договор по оказанию услуг, были выполнены работы, не предусмотренные данным договором. Также, данный аудитор подписывал аудиторские заключения до даты подписания с ним трудового договора.

➤ Доля уставного капитала аудиторской компании, принадлежащая аудиторам, составляла 33,33% или менее 51%, что является нарушением требований к членству в саморегулируемой организации аудиторов, определенных требованиями законодательства.

ii. Согласование условий проведения аудита

Замечания были вынесены 4% региональных компаний и 17% компаний г. Москвы.

➤ В договоре на оказание аудиторских услуг указаны ссылки на недействующий Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 №119-ФЗ.

➤ Предметом заключенных договоров, помимо проведения аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг, являются:

- оказание консультационных услуг по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения;
- консультации по вопросам финансового и налогового законодательства, ведению учета и составлению бухгалтерской отчетности.

➤ Предметом заключенных договоров является:

- оказание аудиторской услуги по проверке финансово-хозяйственной деятельности заказчика;
- проведение обязательные аудиторские проверки ведения заказчиками бухгалтерского учёта и финансовой отчётности, а не аудиторские проверки с целью выражения в установленной форме мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

iii. Прочие замечания, касающиеся деятельности аудиторов

Замечания были вынесены 36% региональных компаний и 17% компаний г. Москвы.

➤ Аудиторской организацией неверно отражены сведения в форме федерального статистического наблюдения № 2-аудит «Сведения об аудиторской деятельности», утвержденной п. 3 приказа Росстата от 20 октября 2010 года №356.

➤ Аудиторская организация заключила договор аренды помещения с аудируемым лицом, которому оказывало услуги по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности на протяжении проверяемого периода. Данный факт может создать угрозу личной заинтересованности аудитора при последующем аудите данного аудируемого лица вследствие финансовых и деловых взаимоотношений с аудируемым лицом, возникших в результате заключения указанного договора.

➤ Не обеспечено хранение всех документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены.

➤ При проведении внешнего контроля качества работы были представлены копии аудиторских заключений по бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний, отличные от аудиторских заключений, выданных аудируемым лицам в части подписания аудиторских заключений.

➤ Были нарушены сроки исполнения обязательств по договору, заключенному на оказание аудиторских услуг. Аудиторское заключение было выпущено или же передано аудируемому лицу после срока для представления аудиторского заключения руководству экономического субъекта по результатам данного аудита.

➤ Сведения об изменениях в штате организации в связи с приёмом на работу или увольнением аудитора были несвоевременно направлены в саморегулируемую организацию АПР.

Замечания, повлекшие предписание о приостановлении членства аудиторской организации в составе СРО НП АПР

По результатам внешних проверок качества работы аудиторской организации, проводимых РФН, две организации получили предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР на срок от 60 до 180 календарных дней. Заключение о качестве работы аудиторской организации Росфиннадзора по одной компании было следующим: «Качество работы [аудиторской организации] *не соответствует* требованиям Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов. Система контроля качества услуг (заданий) [аудиторской организации] не в состоянии обеспечить разумную уверенность в том, что [аудиторская организация] и его работники проводят аудит в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации, федеральными стандартами аудиторской деятельности».

Второй организации было дано следующее заключение: «Обоснованность проинспектированных аудиторских заключений, с учетом обстоятельств выполнения аудиторских заданий, *в целом не соответствует* требованиям стандартов аудиторской деятельности в связи с нарушениями, указанными в пунктах 5,6,7,8,9 данного акта. Достаточность, надлежащий характер и надежность аудиторских доказательств, содержащихся в рабочей документации аудитора, *в целом не соответствует* требованиям стандартов аудиторской деятельности в связи с нарушениями, указанными в пунктах 2,3,4 данного акта. Эффективность внутреннего контроля качества работы [аудиторской организации] *в целом не соответствует* требованиям Федерального закона от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности в связи с нарушениями, указанными в пунктах 1-9 данного акта. Исходя из совокупного анализа деятельности аудиторской организации, качество работы [аудиторской организации] *в целом не соответствует* требованиям Федерального закона от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, Кодекса профессиональной этики аудиторов».

Нам представляется возможным идентифицировать некоторые замечания, послужившие причиной для вынесения решения о приостановлении членства в СРО НП АПР. Данные замечания следующие:

➤ Отсутствие рабочих документы, содержащих сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того,

что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

➤ Наличие нарушений методологии ведения бухгалтерского учета, которые приводят к искажению бухгалтерской отчетности (не подтверждены в полном объеме актами сверки дебиторская и кредиторская задолженности по состоянию на конец отчетного периода). При этом аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности содержит немодифицированное мнение.

➤ Отсутствие создания резерва на оплату отпусков в учетном периоде и периоде, предшествующему отчетному. Отсутствие цифровых данных по статье «Оценочные обязательства» на конец отчетного периода. Отсутствие в пояснительных записках к бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрытия причин, по которым данное оценочное обязательство не создано. Отсутствие метода оценки данного обязательства, порядка создания и использования резерва на оплату отпусков в учетной политике аудируемой организации. При этом аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности содержит немодифицированное мнение.

➤ Отсутствие в специальной части аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности количественной оценки влияния искажения, когда такая оценка представлялась возможной.

➤ Отсутствие документов, свидетельствующих о выполнении аудиторских процедур, предусмотренных действующим законодательством.

➤ Отсутствие модификации аудиторского заключения в связи с отсутствием:

- возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений,
- в бухгалтерской (финансовой) отчетности, приложенной к аудиторскому заключению, информации, необходимой к раскрытию в соответствии с действующим законодательством.

Общий подход Росфиннадзора

Подходы РФН ориентированы на формальные требования аудиторского регулирования. Замечания проверяющих в основном не касались методологии и характера проводимых аудиторских процедур. Основное внимание уделяется документальному оформлению аудиторских процедур, соответствию аудиторского заключения необходимым стандартам, наличию необходимого набора официальных формулировок в соответствии с действующими стандартами. Необходимо отметить, что у территориальных подразделений Федеральной службы финансово-бюджетного надзора отсутствует единый подход, критерии оценки и последовательность выводов, что приводит к несопоставимости оценок. В отдельных случаях оценка системы внутреннего контроля качества организации выделяется, в иных – нет. В случае присутствия оценки внутреннего контроля качества аудиторской организации формулировки заключений РФН также отличаются (эффективность системы контроля качества, правила внутреннего контроля качества и т.д.).

Не всегда оценка по проверке внешнего контроля качества аудиторских организаций и аудиторов разделена на две части: качество работы аудиторской организации и система внутреннего контроля качества аудиторской организации. Не разработаны типовые замечания и не всегда заметна взаимосвязь выводов и санкций.

Также большое внимание при вынесении замечаний уделено нарушениям в порядке составления форм бухгалтерской (финансовой) отчетности и пояснений к отчетности. Подобные замечания без анализа их уровня существенности, а также выполненных аудиторами

соответствующих процедур, не в полной мере являются оценкой качества работы аудиторской организации и выглядят непроработанными со стороны РФН.

Также можно отметить несоответствие весомости замечаний выводам и санкциям, сделанных контроллерами качества. Так, семи компаниям было дано заключение «качество работы **в целом не соответствует** требованиям законодательства». Однако, предписание о приостановлении членства в СРО НП было вынесено только двум компаниям.

Кроме того, из двенадцати компаний, по которым было дано заключение, что система внутреннего контроля качества **в целом не соответствует** установленным требованиям, только двум компаниям было вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР.

В то же время в результате сравнительного анализа замечаний, сделанных уполномоченным органом по осуществлению внешнего контроля качества аудиторских организаций Федеральной службы финансово-бюджетного надзора по итогам проверок качества работы аудиторских организаций в 2013 и 2014 годах, можно отметить, что в 2014 году наблюдается положительная тенденция в отношении проведения проверок аудиторских организаций, а именно: присутствует большее количество замечаний по существу проведения аудиторских процедур, подход к осуществлению проверок становится менее формалистским. Большее количество актов о результатах проверок содержит выводы не только о качестве работы аудиторской организации в целом, но и о системе внутреннего контроля качества. Однако по-прежнему имеет место отсутствие единого подхода к проведению аудиторских проверок в различных регионах, несоответствие санкций результатам проверки. Подход РФН к проведению проверок по-прежнему не является выработанным централизованно и остается ориентированным на формальное соблюдение действующих стандартов аудиторской деятельности.

19 июня 2014 года Советом по аудиторской деятельности был одобрен Порядок Применения Росфиннадзором мер воздействия в отношении аудиторских организаций (протокол №13, раздел IV, п.2), основная цель которого – совершенствование и унификация практики принятия решений по итогам внешних проверок качества работы аудиторских организаций. Согласно данному документу, «мера воздействия не может иметь своей целью нанесение вреда деловой репутации аудиторской организации, нарушившей правила аудиторской деятельности, унижение человеческого достоинства аудитора, а также нанесение вреда его деловой (профессиональной репутации). Привлечение аудиторских организаций к ответственности должно быть обоснованными и отвечающим задачам применения института ответственности». Также, согласно данному документу, «при определении мер воздействия, принимаемых в отношении аудиторской организации, допустившей нарушения правил аудиторской деятельности, должны учитываться следующие обстоятельства: 1) характер, в том числе системность, умышленность и степень тяжести допущенного нарушения; 2) наступление (угроза наступлений) негативных последствий; 3) возмещение вреда (ущерба) пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности, пользователям услуг, оказываемых аудиторской организацией...». Предполагается, что в дальнейшем при вынесении меры дисциплинарного воздействия санкции РФН будут отвечать целям и задачам, обозначенным в данном документе, подход к анализу существенности замечаний и последующее вынесение меры дисциплинарного воздействия будут носить менее формальный характер.

Список литературы

1. Заключение о результатах проверок контроля качества аудиторских организаций Росфиннадзором.
2. Сайт Росфиннадзора www.rosfinnadzor.ru
3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 года №696
4. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные приказом Минфина России от 20.05.2010 года №46н
5. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные приказом Минфина России от 17.08.2010 года №90н
6. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные приказом Минфина России от 16.08.2011 года №99н
7. Федеральный закон от 30.08.2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
8. Федеральный закон от 02.12.1990 года №395-1 «О банках и банковской деятельности»
9. Федеральный закон от 30.12.2008 года №312-ФЗ «О внесении изменений в часть первую гражданского кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»
10. Федеральный закон от 01.12.2007 года №315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»
11. Федеральный закон от 01.06.2005 года №53-ФЗ «О государственном языке Российской Федерации»
12. Федеральный закон от 07.08.2001 года №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
13. Федеральный закон от 08.08.2001 года №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»
14. Закон РФ от 25.10.1991 года №1807-1 «О языках народов Российской Федерации»
15. Кодекс этики аудиторов России (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (22 марта 2012 года, протокол №4; с изменениями от 27 июня 2013 года, протокол №9)
16. Кодекс профессиональной этики аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, являющихся членами СРО НП АПР
17. Приказ Минфина России от 21.03.2000 года №29н «Об утверждении методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию»
18. Приказ Минфина России от 02.07.2010 года №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
19. Порядок применения Росфиннадзором мер воздействия в отношении аудиторских организаций (Одобен Советом по аудиторской деятельности 19.06.2014, протокол N 13)
20. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (Одобрены Советом по аудиторской деятельности (20 сентября 2012 года, протокол №6; с изменениями от 27 июня 2013 года, протокол №9)

21. Приказ Росстата от 20.10.2010 года №356 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфином России федерального статистического наблюдения за аудиторской деятельностью»
22. Приказ Минфина от 11.01.2013 года № 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»
23. Доклад об осуществлении Федеральной службой финансово-бюджетного надзора и ее территориальными органами внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.08.2008 года. <http://rosfinnadzor.ru/work/audit/sobitiua/>
24. Методические рекомендации Минфина России о мерах дисциплинарного воздействия, налагаемые саморегулируемой организацией аудиторов на своих членов – аудиторские организации <http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/selfregulation/#>

Примечания:

[А] В заключительной части актов проверки работы аудиторских компаний, Росфиннадзор, как правило, выражает свое мнение относительно качества работы компаний и их системы контроля качества услуг. При этом, в различных актах используемые формулировки зачастую отличаются, что может привести к возникновению сложностей в трактовании мнения, выражаемого Регулятором. Так, например, система контроля качества может быть охарактеризована, как «в целом соответствует», «достаточно эффективна» или «в состоянии обеспечить разумную уверенность».

Во избежание подобных, возможных разночтений, в ходе проведенного нами анализа были выделены следующие унифицированные категории мнений Росфиннадзора: «в целом соответствует или не в полной мере соответствует», «в целом не соответствует». Далее, нами были распределены все встречающиеся в актах формулировки мнений по указанным категориям.

Качество работы аудиторской организации в целом

Так, в категорию мнений «в целом соответствует или не в полной мере соответствует» относительно качества работы компаний попали следующие встречающиеся в актах формулировки: «не в полной мере соответствует», «в целом соответствует», «осуществляется с отдельными нарушениями», «не полностью соответствует», «соответствует».

В категорию мнений «в целом не соответствует» относительно качества работы компаний попали следующие формулировки: «не соответствует», «в целом не соответствует».

Система контроля качества аудиторской организации

В категорию мнений «в целом соответствует или не в полной мере соответствует» относительно системы контроля качества услуг компаний попали следующие формулировки: «в состоянии обеспечить разумную уверенность», «в целом обеспечивает разумную уверенность»; «в целом соответствует»; «достаточно эффективна»; «не в полной мере обеспечивает разумную уверенность»; «не в полной мере соответствует»; «не полностью обеспечивает разумную уверенность»; «обеспечивает разумную уверенность»; «соответствует».

При анализе заключений о системе внутреннего контроля качества аудиторской организации было выявлено разнообразие формулировок и выводов о системе внутреннего контроля качества аудиторских организаций. При отнесении выводов о системе контроля качества с формулировкой «система недостаточно эффективна» мы руководствовались следующими факторами: вывод о качестве работы аудиторской организации в целом, количество и серьезность замечаний, вынесенных РФН, применяемая форма дисциплинарного воздействия (предупреждение о недопустимости нарушений или же предписание об устранении нарушений).

При условии, если оценка качества работы аудиторской организации попала в категорию «в целом соответствует», данной компании были вынесены несущественные замечания, их количество мало, а также если данная компания получила предупреждение¹ о недопустимости нарушений требований

¹ Предупреждение согласно нашему пониманию является более мягкой мерой дисциплинарного воздействия, по сравнению с предписанием. Предупреждение назначается за нарушения, которые аудиторская организация не может устранить (согласно методическим материалам Минфина России), в отличие от предписания, которое назначается за нарушения, которые аудиторская организация устранить может. Также невыполнение в установленный срок предписания об устранении нарушений может послужить основанием для вынесения предписания о приостановлении членства аудиторской организации в СРО.

Также согласно докладу об осуществлении Росфиннадзором ВККР аудиторских организаций по итогам 2013 года 69% аудиторских организаций, к которым по результатам проверки РФН была применена какая-либо мера

законодательства, то оценка внутреннего контроля качества аудиторской организации при наличии формулировки «недостаточно эффективна» или «не обеспечивает разумную уверенность» была определена в категорию «в целом соответствует или не в полной мере соответствует».

[В] По пяти компаниям РФН дал расширенную оценку внутреннего контроля качества работы аудиторской организации, согласно п. 74 приказа Минфина от 11 января 2013 года №3н. Однако, общая оценка внутреннего контроля качества РФН дана не была. Для статистических целей мы отнесли данные компании в ту категорию, в которой у данной компании было больше оценок, т.к. если РФН дал заключение, что 3 критерия системы внешнего контроля качества в целом соответствуют закону №307-ФЗ, то мы отнесли данную компанию в категорию «система внутреннего контроля качества в целом соответствует», и т.д.

дисциплинарного воздействия, получили предупреждения о недопустимости нарушения правил аудиторской деятельности. Предписания получили только 14% организаций, которым была вынесена какая-либо мера дисциплинарного воздействия.