

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 2013 года уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору (Росфиннадзор, далее РФН) было проведено 83 плановых внешних проверки качества работы аудиторских организаций (далее – проверки), входящих в СРО НП АПР.

Нами были рассмотрены результаты этих проверок, предметом которых 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 2009-2013 годы.

Темой внешних проверок качества работы аудиторских организаций, указанной в актах РФН, являлась оценка качества работы аудиторских организаций, проводящих аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Закона «Об аудиторской деятельности».

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 2013 год.

В представленном далее анализе проведенных проверок были использованы акты внешних проверок качества работы аудиторских организаций, по 69-ти компаниям, из которых:

- 14 компаний зарегистрированы в Москве,
- 55 региональных компаний.

По 14-ти 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.

Оценка качества работы аудиторских организаций рассмотрена нами и представлена ниже. Кроме того, в 2013 году по 35 из 69 компаний РФН была дополнительно дана оценка системы внутреннего контроля качества работы аудиторской организации, которая могла отличаться от оценки качества работы аудиторской организации в целом. По итогам внешних проверок качества работы аудиторских организаций РФН в части оценки качества работы аудиторской организации были даны следующие **заключения:**

- Качество работы 58-ми 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;

- двум организациям было вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР на срок от 30 до 60 календарных дней, при том, что дана оценка «качество работы в целом соответствует требованиям законодательства»;
- Качество работы 11-ти компаний **в целом не соответствует** требованиям Закона «Об аудиторской деятельности», из которых:
 - трем организациям вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР на срок от 30 до 60 календарных дней;
 - одной организации вынесено предписание об исключении из состава СРО НП АПР.

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	8	50	58	2
в целом не соответствует	6	5	11	4
акт о результатах проверки отсутствует	4	10	14	0
Всего	18	65	83	6

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 26-ти компаний **в целом соответствует или не в полной мере соответствует** установленным требованиям, из которых:
 - одной организации вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР на срок от 30 до 60 календарных дней;
- Система внутреннего контроля качества 9-ти компаний **в целом не соответствует** установленным требованиям, из которых:
 - одной компании вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР на срок от 30 до 60 календарных дней;
 - одной организации вынесено предписание об исключении из состава СРО НП АПР.

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	6	20	26	1
в целом не соответствует	7	2	9	2
не оценивалась	1	33	34	3
акт о результатах проверки отсутствует	4	10	14	0
Всего	18	65	83	6

Вывод	Оценка РФН качества работы аудиторских организаций	Оценка РФН системы внутреннего контроля качества аудиторской организации
в целом соответствует или не в полной мере соответствуют	58	26
в целом не соответствует	11	9
не оценивалось	0	34
акт о результатах проверки отсутствует	14	14
Всего	83	83

Анализ замечаний

На основе информации о замечаниях, сделанных РФН, проведен анализ наиболее часто встречающихся ошибок у 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	93%	86%	91%
i. Недостаточная (ненадлежащая) документация аудиторских доказательств	51%	71%	55%
ii. Требования, предъявляемые к аудиторскому заключению	84%	86%	84%
iii. Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов	16%	21%	17%
iv. Недостатки в составлении ауд. программ, методология	7%	50%	16%
II. Соблюдение требований по контролю качества аудиторской организации	69%	71%	70%
i. Система внутреннего контроля качества аудиторской организации	60%	71%	62%
ii. Квалификационные аттестаты аудиторов	42%	36%	41%
III. Соблюдение этических требований	20%	36%	23%
IV. Аудиторская деятельность	38%	50%	41%

На основании информации о замечаниях, сделанных РФН, был проведен анализ наиболее часто встречающихся ошибок у аудиторских организаций.

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 51% региональных компаний и 71% компаний г.Москвы.

Основные 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 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.

➤ При проверке рабочих документов запросы в адрес руководства аудируемого лица направлены аудитором в последний день проведения проверки, после получения аудиторских доказательств по существу, а не на этапе планирования. При этом, на ответах аудируемого лица отсутствует дата. Примеры запросов:

- о непрерывности деятельности аудируемого лица;
- об аффилированных лицах;
- о применяемых процедурах обеспечения соблюдения нормативно-правовых актов,
- относительно оценочных обязательств, условных обязательств и условных активах,
- относительно событий после отчетной даты;
- относительно рисков недобросовестных действий;
- письмо-запрос с описанием процедуры выбора контрагентов;
- регламента сбора документов и формирования полного пакета сведений о покупках/продажах;
- прочей информации в целях обеспечения экономической безопасности и выполнение требования должной осмотрительности и добросовестности при выборе контрагента;
- о перечне судебных разбирательств.

➤ Ответы (разъяснения) на направленные запросы от аудируемых лиц (письма-представления) не получены до завершения аудита по аудиторским заданиям.

➤ В составе рабочих документов по аудиторским заданиям отсутствуют:

- документально оформленные программы аудита по проверяемым разделам;
- документы, подтверждающие факт установления приемлемого уровня существенности при планировании аудита;
- документально оформленные определения надлежащих методов отбора элементов для тестирования с обоснованием выбора данных методов по аудиторским проверкам.

➤ 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.

➤ Отсутствует документальное подтверждение того, что аудитором принимались во внимание характеристики генеральной совокупности, отбирались элементы для подлежащей проверке совокупности исходя из того, чтобы каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имел вероятность быть отобранным и проводились аудиторские процедуры, являющиеся надлежащими для конкретной цели теста по каждому отобранному элементу.

➤ 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.

Прочие замечания:

➤ В отчете о прибылях и убытках не раскрыты показатели «базовая прибыль (убыток) на акцию» и «разводненная прибыль (убыток) на акцию» соответственно, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении аудируемых лиц, финансовых результатах их деятельности и изменениях в их финансовом положении.

➤ Отсутствует документальное подтверждение того, что аудиторами выполнялись аудиторские процедуры в соответствии с п. 2 ФПСАД 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» (например, подтверждающие, что остатки по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности [сохранен текст РФН]; доказательства того, что учетная политика применяется последовательно и т.д.).

➤ Нарушены контрольные взаимоотношения числовых показателей между бухгалтерским балансом и приложением к бухгалтерскому балансу по статьям «долгосрочные финансовые вложения», «краткосрочные финансовые вложения на начало отчетного года».

➤ В рабочих документах по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности не задокументированы выводы, сделанные по результатам консультаций в отношении оценки искажений числовых показателей бухгалтерской отчетности, возникших вследствие нарушения контрольных соотношений в формах бухгалтерской отчетности.

➤ В документации по аудиту бухгалтерской отчетности отсутствует документальное обоснование выбора метода отбора элементов с указанием критериев осуществления отбора.

ii. Требования, предъявляемые к аудиторскому заключению

Замечания были вынесены 84% региональных компаний и 86% компаний г. Москвы.

Основные замечания:

➤ В аудиторских заключениях искажена формулировка:

- «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (вместо «Аудиторское заключение») [сохранен текст РФН];

- «Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности», что не соответствует п. 3 ФСАД 1/2010;
 - «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» вместо «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
 - иные искажения наименования «Аудиторское заключение»; в некоторых актах не указано, как именно искажено.
- Аудиторское заключение не содержит:
- указания адресата (акционеры акционерного общества);
 - ссылки на выданное другим аудитором аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий период в части соответствующих показателей (Аудиторское заключение, составленное аудиторами, для которых аудиторское задание является первичным аудитом, не содержит сведения о том, что аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период был проведен другим аудитором, дату аудиторского заключения другого аудитора, форму мнения);
 - конкретной ссылки на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
 - частей, озаглавленных «Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность», «Ответственность аудитора», «Мнение»;
 - указания периода, за который составлены: отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств;
 - сведений о выполнении кредитной организацией обязательных нормативов, установленных Банком России, качестве управления кредитной организацией, состоянии внутреннего контроля;
 - наименования «Аудиторское заключение», государственного регистрационного номера аудируемого лица и государственного регистрационного номера аудиторской организации.
- В аудиторских заключениях отсутствует взаимосвязка отдельных показателей форм бухгалтерской отчетности.
- Аудиторское заключение не датировано или датировано неверно (дата аудиторского заключения предшествует дате бухгалтерского баланса, дате отчета о движении денежных средств и других форм отчетности).
- Выдача аудиторских заключений до завершения обзорной проверки качества выполнения заданий (Аудиторское заключение выдано в день, когда начата и закончена обзорная проверка качества выполнения задания).
- К аудиторскому заключению приложены незаверенные ксерокопии бухгалтерской отчетности без дат.
- Прилагаемая к аудиторскому заключению бухгалтерская отчетность не подписана руководителем аудируемой организации.

Аудиторские заключения не модифицированы по причине отсутствия у аудитора возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, в связи с невозможностью присутствия на инвентаризации товарно-материальных запасов. Однако аудитор не пришел к выводу, что возможное влияние

необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим. Прочие замечания:

➤ Аудиторские заключения и прилагаемая к ним отчетность не пронумерованы, не прошнурованы и не опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

➤ В аудиторском заключении по финансовой (бухгалтерской) отчетности [сохранен текст РФН] привлекающая внимание часть, в которой содержится информация о том, что стоимость чистых активов компании меньше определенного законом уровня минимального уставного капитала, не содержит однозначную ссылку на отраженное в бухгалтерской отчетности обстоятельство, которая должна позволить пользователям бухгалтерской отчетности найти отражение этого обстоятельства в бухгалтерской отчетности.

➤ В аудиторском заключении в сведениях об аудиторской организации содержится информация, не предусмотренная реквизитами аудиторского заключения: номер и дата свидетельства о государственной регистрации.

➤ Необоснованность отзыва аудиторского заключения у аудируемого лица аудиторской организацией по мнению РФН.

iii. Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов

Замечания были вынесены 16% региональных компаний и 21% 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.

➤ Аудитором не сделан вывод о том, что аудируемым лицом соблюдается установленный законодательством порядок проведения инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, установленные законодательством требования к оформлению и учету результатов инвентаризации, проведенной перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита. В рабочем документе не конкретизирована информация о лице, наблюдавшем за проведением инвентаризации.

➤ Присутствие на инвентаризации не аудиторов, а ассистентов аудиторов (Лицо, не имеющее действительного квалификационного аттестата аудитора и участвующее в качестве работника аудиторской организации в аудиторской группе, проводящей аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, не вправе осуществлять аудиторские процедуры (совершать действия). Аудиторские процедуры по получению аудиторских доказательств относительно количества и состояния материально-производственных запасов проводили представители организации, не имеющие квалификационных аттестатов).

iv. Недостатки в составлении аудиторских программ, методологии аудита

Замечания были вынесены 7% региональных компаний и 50% компаний г. Москвы.

Замечания, касающиеся методологии аудита:

➤ При построении выборки аудиторской организацией не учитывался генератор случайных чисел, таблицы случайных чисел не использовались.

➤ Во внутрифирменном стандарте не разработаны принципы и процедуры, устанавливающие критерии по распознаванию возникновения угрозы «привычности», которая может возникнуть в случае назначения должностных лиц руководителем задания на один объект в течение длительного времени.

➤ Внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности «Существенность в аудите» не содержит 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.

➤ В общем плане аудита к аудиторскому заданию по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности отсутствуют разделы: проверка операций со связанными сторонами; события после отчетной даты; применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица; аудит оценочных значений, обзорная проверка качества выполнения задания.

➤ Рабочие файлы не содержат программ аудита или плана аудита.

Замечания, касающиеся аудиторских программ:

➤ Аудиторами составлены и документально оформлены программы аудита, не определяющие характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общих планов аудита.

➤ 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. Общие программы аудита не учитывают специфических особенностей финансовых и хозяйственных операций, связанных со страховой деятельностью, лизингом.

➤ В общие программы проведения аудиторских проверок страховщиков не включены следующие разделы:

- аудит забалансовых счетов, аудит лизинговых операций;
- проверка соответствия проводимых видов страховой деятельности, полученной в установленном порядке лицензии;
- проверка правильности формирования страховых резервов;
- проверка правильности осуществления расчетов со страховыми агентами и страховыми брокерами;
- проверка соблюдения правил размещения страховых резервов;
- проверка правильности составления и юридического оформления, а также учета договоров страхования;
- проверка правильности осуществления, учета операций по страхованию, сострахованию и перестрахованию;
- проверка обоснованности и своевременности осуществления страховых выплат;
- проверка правильности расчетов максимальной ответственности по отдельному риску и соблюдение требований;
- проверка правил размещения страховых резервов;

- проверка обоснованности отказов страхователям в страховых выплатах;
- и др.

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

Замечания были вынесены 69% региональных компаний и 71% компаний г. Москвы.

Большое количество замечаний относительно аудита ОЗХС 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 60% региональных компаний и 71% компаний г. Москвы.

Основные замечания:

- Аудиторские заключения были выданы аудируемому лицу до завершения обзорной проверки качества выполнения заданий по аудиту или в день завершения обзорной проверки качества.
- 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.
- О результатах мониторинга системы контроля качества руководителям аудиторских проверок и другим руководящим сотрудникам аудиторской организации не сообщалось.
- Общими планами и программами аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности не предусмотрены обзорные проверки качества выполнения заданий.
- В рабочих документах обзорная проверка качества выполнения задания не подписана лицом, проводящим обзорную проверку качества выполнения задания.
- Рабочая документация не содержит некоторых разделов программ и плана аудита.
- В ходе проведения обзорной проверки качества выполнения задания по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности следующие вопросы рассмотрены не были:
 - оценка значимых рисков, выявленных в ходе выполнения задания, и процедур, выполняемых в ответ на оцененные аудитором риски, включая оценку аудиторской группой риска ошибок и недобросовестных действий и выполнение аудиторской группой процедур в ответ на этот риск;
 - суждение в отношении уровня существенности и значимых рисков;
 - надлежащий характер выданного аудиторского заключения.
- Не представлены документы, предусматривающие процедуры по ротации руководителей аудиторских проверок одного и того же общественно значимого хозяйствующего субъекта на разных уровнях.
- Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания:
 - участвовало в выполнении этих заданий;

- выбрано по указанию руководителя аудита, в результате чего создана угроза объективности.
- В разработанном аудиторской организацией внутрифирменном стандарте:
 - не определён объём консультаций, превышение которого может создать угрозу объективности суждений лица, привлекаемого к проведению обзорной проверки качества выполнения задания, в случае, когда данное лицо ранее предоставляло консультации по выполнению этого задания;
 - не установлены требования и критерии, предъявляемые к лицам, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения заданий;
 - не отражены следующие принципы и процедуры:
 - способствующие поддержанию внутренней культуры, основанной на признании того, что обеспечение качества услуг является первостепенной задачей;
 - обеспечивающие разумную уверенность в том, что аудиторская организация, ее работники и иные лица, которые должны соблюдать независимость (включая экспертов, привлеченных к работе по договору), соблюдают независимость в случаях, установленных законодательством Российской Федерации и Кодексом этики аудиторов России;
 - обеспечивающие разумную уверенность в том, что любые случаи нарушения независимости будут выявлены и аудиторской организацией будут приняты соответствующие меры по их устранению;
 - устанавливающие критерии, позволяющие своевременно распознать возникшую угрозу «привычности», требующую принятия соответствующих мер безопасности для ее сведения до приемлемого уровня;
 - регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом;
 - призванные обеспечить разумную уверенность в том, что она обладает достаточным по количеству кадровым составом, владеющим необходимыми знаниями, опытом, соблюдающим этические принципы, способным выполнять задания в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации;
 - оценки навыков и профессиональной компетентности своих работников;
 - аудиторской организации в отношении проведения обзорных проверок качества выполнения определенных видов заданий должны запрещать выдачу аудиторских заключений или иных отчетов до тех пор, пока не будет закончена обзорная проверка качества выполнения задания;
 - предусматривающие замену лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, в тех случаях, когда его объективность может быть подвергнута сомнению;
 - требующие надлежащего документирования, обеспечивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом;
 - и др.

Прочие замечания:

➤ Рабочая документация не содержит некоторых разделов программ и плана аудита. Однако, согласно данным обзорной проверки качества выполнения задания по аудиту отчетности файлы рабочей документации сформированы в полном объеме, то есть отсутствие рабочих документов по вышеуказанным разделам программы и плана аудита не отражено, то есть обзорная проверка выполнения задания проведена формально, при проведении обзорной проверки выполнения заданий в отношении вышеуказанных ОЗХС процедуры, предусмотренные п. 60, 61 ФПСАД №34 не проведены.

➤ В отношении аудиторских заданий распорядительные документы о назначении руководителя аудиторской проверки, участников рабочей группы, а также лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, не составлялись, а составлялись листы ознакомления аудиторов и специалистов о начале проверки и составе группы.

➤ «Порядок проведения проверок соблюдения требований по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» разработан и действует на основании уже утратившего силу Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита».

➤ Выявлено несоответствие должностных обязанностей сотрудников фактически исполняемым ими функциям.

➤ Принципы в части соблюдения сохранности рабочих документов не соблюдались: все представленные к проверке аудиторские файлы не сформированы в папки, без описи; хранение рабочих документов по законченным проверкам осуществляется в отдельной комнате в шкафу.

➤ Отсутствует документальное подтверждение того, что:

- аудиторская организация информирует работников о своих ожиданиях в отношении выполнения заданий и соблюдения этических принципов, оценивает и консультирует работников в отношении порядка выполнения работ, развития профессиональной компетентности и профессионального роста;

➤ аудиторской организацией производится оценка навыков и профессиональной компетентности своих работников. Процедуры отбора заказчиков и оценки возможности оказания услуг существующим клиентам, а именно, оценка честности клиента, оценка ресурсов и возможностей для оказания услуг, оценка соблюдения этических норм при принятии решения на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом не проводятся и документально не оформляются.

➤ 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.

ii. Квалификационные аттестаты аудиторов

Замечания были вынесены 42% региональных компаний и 36% компаний г.Москвы.

Значительное количество компаний получили замечания в части проведения аудиторских процедур ОЗХС 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 ОЗХС.

Замечания были вынесены 31% региональных компаний и 14% 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 ОЗХС.

Замечания были вынесены 15% региональных компаний и 14% компаний г.Москвы.

➤ В ходе аудиторской проверки, а именно в части:

- осуществления обязательного аудита бухгалтерской отчетности;
- проведения аудиторских процедур при составлении аудиторского заключения;
- 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, имеющие квалификационные аттестаты аудитора старого образца, выданные в соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Замечания были вынесены 27% региональных компаний и 36% компаний г.Москвы.

➤ Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае, если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией. Согласно п. 4 ч. 2 ст. 18 Федерального закона №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», «численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа».

Замечание касательно того, что на должность директора аудиторской организации был назначен сотрудник компании, не имеющий квалификационного аттестата аудитора, то есть не являющийся аудитором, что подтверждается сведениями из реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов, получили 2% региональных компаний и 0% компаний, зарегистрированных в Москве (1 компания).

II. Соблюдение принципов и норм профессиональной этики

Замечания были вынесены 20% региональных компаний и 36% компаний г. Москвы.

Основные замечания:

- Не представлено к проверке или документально не оформлено следующее:
 - выводы в отношении независимости аудиторской организации в отношении аудируемых лиц;
 - документальное подтверждение рассмотрения вопроса о возникновении угроз нарушения основных принципов при принятии задания по проведению аудита;
 - анкета независимости компании в отношении аудиторских заданий;
 - ежегодные письменные подтверждения работников о соблюдении принципов и процедур независимости.
- Аудиторской организацией не установлены документальные принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что:
 - ее работники соблюдают необходимые этические требования;
 - аудиторская организация, ее работники и иные лица, которые должны соблюдать независимость, соблюдают независимость;
 - любые случаи нарушения независимости будут выявлены и приняты соответствующие меры по их устранению.

Прочие замечания:

➤ При оказании профессиональных услуг аудитор не действовал с должным усердием в соответствии с требованиями задания, внимательно, тщательно и своевременно. А именно, в рабочих документах «Понимание деятельности аудируемого лица» был ошибочно задокументирован факт аренды офиса клиентом, что не было подтверждено данными бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента и заявлениями руководства аудиторской компании. Информация, отраженная в рабочих документах, не подтверждена первичными документами аудируемого лица. Также в данном рабочем документе было ошибочно отражено, что компания является связанной стороной аудируемого лица, однако это не было подтверждено списком связанных сторон в ходе аудита и не было отражено в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

➤ Аудиторские заключения были подписаны директором аудиторской организации, которая одновременно являлась членом Совета директоров акционерного общества и состояла в списке аффилированных лиц аудируемой организации, опубликованном на сайте.

III. Соблюдение требований в части осуществления аудиторской деятельности

Замечания были вынесены 38% региональных компаний и 50% 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 2% региональных компаний и 14% компаний г.Москвы.

➤ В соответствии с частью 6 статьи 1 Федерального закона от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации не вправе заниматься какой-либо иной

предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных настоящей статьей. Директор аудиторской организации передал на условиях беспроцентного займа денежные средства сторонней компании, директором которой он является, а также себе, как индивидуальному предпринимателю. (ООО «Аудит-Бюро»)

➤ В уставе аудиторской организации помимо оказания аудиторских услуг указаны иные виды деятельности:

- научные исследования и разработки в области общественных и гуманитарных наук;
- проведение научно-исследовательских работ в области инновационных технологий, нанотехнологий, маркетинга.

ii. Согласование условий проведения аудита

Замечания были вынесены 20% региональных компаний и 21% компаний г.Москвы.

➤ В договорах об оказании аудиторских услуг не указаны:

- объем аудита;
- ссылки на законодательство Российской Федерации и Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- информация о том, что при применении в ходе аудита выборочных методов тестирования и других свойственных аудиту ограничений (наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица), имеется риск, что в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности [сохранен текст РФН] могут остаться необнаруженными;
- цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности [сохранен текст РФН] при проведении аудита;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности [сохранен текст РФН];
- информация о количестве экземпляров аудиторского заключения с прилагаемой бухгалтерской отчетностью, которые передаются аудируемому лицу.

➤ Договоры на оказание аудиторских услуг организациям, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, заключены без проведения торгов в форме открытого конкурса.

➤ Предметом договора указаны услуги по проведению аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица с целью высказывания мнения аудитора об организации финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, тогда как в соответствии с п.2 ФПСАД № 1 «целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности [сохранен текст РФН] аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности [сохранен текст РФН] во всех существенных отношениях».

➤ В ходе проведения внешней проверки качества работы было установлено факты значительных отклонений от исполнения плана и программы аудита бухгалтерской отчетности, который не был документально зафиксирован (в аудите участвовали лица, не определенные программой аудита, были смещены даты проведения аудита). Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита; причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

iii. Прочие замечания, касающиеся деятельности аудиторов

Замечания были вынесены 24% региональных компаний и 21% компаний г.Москвы.

➤ Сумма уставного капитала аудиторской организации не соответствовала требованиям законодательства, а именно, размер уставного капитала общества должен быть не менее чем 10 000 руб. не только на момент его государственной регистрации, но и в любой другой момент.

➤ 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.

➤ К участию в выполнении задания по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности привлечено физическое лицо по договорам гражданско-правового характера в качестве бухгалтера-эксперта в области бухгалтерского учета и аудита. К участию в выполнении задания по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности привлечены работавшие в организации в должности аудиторов сотрудники в качестве ведущего эксперта и эксперта соответственно для проверки вопросов в области бухгалтерского учёта и аудита.

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

По результатам внешних проверок качества работы аудиторской организации, проводимых РФН, пять организаций получили предписание об исключении из состава СРО НП АПР на срок от 30 до 60 календарных дней, две организации получили предписание об исключении из состава СРО НП АПР¹.

По двум компаниям было вынесено предписание об исключении из состава СРО НП АПР. По одной компании акт о результатах проверки отсутствует. По другой компании были вынесены замечания, аналогичные замечаниям, вынесенным аудиторским организациям, оценка работы которых являлась либо «в целом соответствует требованиям законодательства», либо «не в полной мере соответствует требованиям законодательства».

Не представляется возможным идентифицировать какие-либо специфические или особо тяжкие замечания, послужившие причиной для вынесения решения об исключении из СРО НП АПР.

Общий подход Росфиннадзора

В целом, при сравнительном анализе замечаний, сделанных уполномоченным органом по осуществлению внешнего контроля качества аудиторских организаций Федеральной службы финансово-бюджетного надзора по итогам проверок качества работы аудиторских организаций в 2012 и 2013 годах, можно отметить, что в 2013 году присутствует ряд замечаний по существу проведения аудиторских процедур, подход к осуществлению проверок становится менее формалистским.

Но все же необходимо отметить, что у территориальных подразделений Федеральной службы финансово-бюджетного надзора отсутствует единый подход, критерии оценки и последовательность выводов.

¹ По одной компании акт о результатах проверки отсутствовал на момент подведения итогов проверок, поэтому вывод об оценке качества работы данной организации сделан не был, данные по этой компании не включены в общую статистику.

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.

В представленных к анализу актах РФН по московским и региональным компаниям формулировки заключений по оценке качества работы аудиторских организаций отличаются, 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.).

Одиннадцати компаниям было дано заключение «качество работы **в целом не соответствует** требованиям законодательства». Однако, предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР или об исключении из нее было вынесено только четырем компаниям. При этом, двум компаниям из 58-ми, по которым качество работы **в целом соответствует** или **не в полной мере соответствует** требованиям законодательства, было вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР или об исключении из нее.

Также из девяти 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 или об исключении из нее. Наряду с этим, одной компании из 26-ти, контроль качества которых оценен как **в целом соответствует** или **не в полной мере соответствует** установленным требованиям, было вынесено предписание о приостановлении членства в СРО НП АПР или об исключении из нее.

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. 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)

20. Приказ Росстата от 20.10.2010 года №356 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфином России федерального статистического наблюдения за аудиторской деятельностью»
21. 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»

Примечания:

[А] 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.