

О нарушениях законодательства об аудиторской деятельности

Министерство финансов осуществляет контроль за соблюдением аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями и аудиторами законодательства об аудиторской деятельности. Проверками, проведенными в течение девяти месяцев 2020 года, выявлен ряд нарушений как аудиторами, так и аудируемыми организациями.

1. Нарушение требований ведения учета заключенных договоров.

Согласно абз. 3 ст. 15 Закона РБ от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон) аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели (далее – субъекты) обязаны вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг.

Однако в журнале регистрации договоров на оказание аудиторских услуг некоторые субъекты отражают не все договора, по которым проведен аудит.

Это стало известно в ходе анализа выписок банков, в которых субъектом для осуществления деятельности открыты расчетные счета. Удалось обнаружить расчеты за оказанные услуги по договорам, которые не отражены должным образом.

2. Несоблюдение существенных условий договора.

Согласно абз. 14 ст. 15 Закона субъекты должны соблюдать условия договора.

В соответствии с п. 2 ст. 25 Закона срок оказания аудиторских услуг является существенным условием соответствующего договора.

Однако дата подписания акта о выполнении оказанных услуг, аудиторского заключения в некоторых случаях указана позже завершения срока оказания услуг, определенного в договоре.

3. Необеспечение соблюдения основных принципов аудиторской деятельности.

Абзац 13 ст. 15 Закона гласит, что субъекты обязаны обеспечивать соблюдение основных принципов аудиторской деятельности.

Одним из них является принцип независимости, к соблюдению которого ст. 27 Закона утверждены отдельные условия, запрещающие оказание аудиторских услуг.

Пунктом 28 Национальных правил аудиторской деятельности (НПАД) «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», утв. постановлением Минфина от 19.12.2007 № 189, определено, что, прежде чем заключить договор оказания аудиторских услуг с новым заказчиком, аудитор должен определить, не приведет ли выбор этого заказчика к возникновению угроз нарушения основных принципов.

Необходимо убедиться в полноте и достаточности проведенных до заключения договора оказания аудиторских услуг процедур, направленных на подтверждение отсутствия угроз нарушения принципа независимости.

На практике в рабочих документах, оформленных отдельными субъектами при определении наличия угроз нарушения принципа независимости в виде анкеты, не содержится ответов на вопросы по идентификации всех условий, при которых субъекту запрещено оказывать аудиторские услуги, а аудитору запрещено участвовать в оказании аудиторских услуг.

4. Необеспечение сохранности полученных документов аудируемых лиц.

Субъекты обязаны обеспечивать сохранность полученных, в том числе в электронном виде, документов аудируемых лиц (абз. 7 ст. 15 Закона).

В соответствии с подп. 4.3 п. 4 приложения «Перечень основных процедур оценки, соответ-

ствующих элементам системы внутренней оценки качества» к НПАД «Внутренняя оценка качества работы аудиторов», утв. постановлением Минфина от 23.01.2002 № 8, **каждому субъекту необходимо утвердить внутренние правила аудиторской деятельности, предусматривающие форму, содержание и систему хранения рабочих документов.**

Однако часто это требование не соблюдается, что не позволяет получить убеждение в должном обеспечении сохранности полученных, в том числе в электронном виде, документов аудируемых лиц.

5. Нарушение в части соответствия расчета определения уровня существенности порядку, установленному во внутренних правилах.

В соответствии с п.п. 4, 6, 9 и 10 НПАД «Существенность в аудите», утв. постановлением Минфина от 06.03.2001 № 24, **субъекты для целей подготовки и выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица обязаны самостоятельно разработать порядок определения уровня существенности и системы базовых показателей бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и отразить его во внутренних правилах аудиторской деятельности.**

Оценка существенности является предметом профессионального суждения субъекта. Ее приемлемый уровень устанавливается субъектами при разработке плана аудита в целях выявления существенных с количественной и качественной точек зрения искажений.

Значение уровня существенности, определенное на этапе планирования аудита, факторы, повлиявшие на его величину, а также корректировки значения (в ходе аудита), сопутствующие расчеты и подробная аргументация необходимости таких корректировок аудиторская организация, аудитор – индивидуальный предприниматель отражают в рабочей документации.

Однако рабочие документы по установлению уровня существенности часто содержат расчеты, которые не соответствуют порядку его определения, утвержденному внутренними правилами субъекта.

6. Нарушение в части должного документирования.

Пунктами 5, 6 и 7 НПАД «Документирование аудита», утв. постановлением Минфина от 04.08.2000 № 81, **рабочая документация должна составляться в объеме, необходимом для обеспечения общего понимания проведенного аудита.** Она отражает информацию о планировании аудита, характере, сроках проведения и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

В рабочих документах содержатся обоснования всех существенных вопросов, по которым субъект выразил свое профессиональное суждение, необходимая аргументация и доказательства, известные аудиторской организации, аудитору – индивидуальному предпринимателю на момент формирования выводов.

Субъект вправе самостоятельно определять объем документации по каждому конкретному аудиту. Вместе с тем ее объем должен быть таким, чтобы аудитор, который не имел отношения к аудиту данного аудируемого лица, смог бы исключительно на основе предоставленной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке) понять проделанную работу и обоснованность сделанных выводов и принятых решений.

В ходе проверок установлено отсутствие рабочей документации по некоторым областям аудита либо недостатки при ее составлении. Например, в ней:

- не отражена информация о планировании аудита, характере, сроках проведения и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств;
- отсутствуют даты и номера отобранных для проверки документов;
- не задокументированы объем выполненных процедур и проверенная совокупность;
- не указаны начальный документ (точка отсчета) и интервал выборки (если метод отбора был соответствующий);

- отсутствуют даты опросов, имена и должности опрошенных работников;
- не определены наблюдаемый процесс, время и место проведения наблюдения, имена и должности лиц, участвовавших в наблюдаемом процессе.

7. Нарушение требования к форме заявления руководства аудируемого лица.

В соответствии с п.п. 4, 7 и 5 НПАД «Заявления руководства аудируемого лица», утв. постановлением Минфина от 11.03.2002 № 35, субъектам нужно получить от руководства аудируемого лица заявление, свидетельствующее о том, что оно выполнило свои обязанности по подготовке бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в соответствии с применяемой основой составления и представления бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Также субъект должен истребовать от руководства аудируемого лица заявление о том, что оно:

- предоставило всю необходимую для аудита информацию;
- обеспечило доступ к документам в соответствии с условиями проведения аудита;
- все хозяйственные операции аудируемого лица были соответствующим образом отражены в бухучете и бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Аналогичные документы требуются и от тех лиц из состава руководства аудируемого лица, которые несут ответственность за бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность и располагают информацией по соответствующим вопросам. Заявления могут быть получены непосредственно от руководства аудируемого лица (генерального директора, финансового директора или других должностных лиц, которые выполняют эквивалентные функции) или от лиц, наделенных соответствующими полномочиями.

Согласно п. 20 НПАД «Заявления руководства аудируемого лица», **если руководство аудируемого лица не предоставляет заявления о своих обязанностях в соответствии с пунктами 4 и 7 настоящих правил или у субъекта имеются достаточные основания сомневаться в его компетентности, сле-**

дует отказаться от выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Субъект не может только на основании полученных им других аудиторских доказательств вынести суждение о том, что руководство аудируемого лица выполнило свои обязанности по подготовке бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и предоставило субъекту всю необходимую информацию. Если отсутствуют соответствующие заявления или, по мнению субъекта, они ненадежны, то данная ситуация способна повлиять на оценку риска существенного искажения информации на уровне бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки.

При этом, в соответствии с ч. 1 п. 23 НПАД «Заявления руководства аудируемого лица», *дата составления письма-заявления должна предшествовать дате подписания аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности и быть максимально к ней приближена* (так как соответствующий документ относится к необходимым аудиторским доказательствам).

В нарушение этих требований в отдельных случаях:

1) Письмо-заявление, полученное субъектом от аудируемого лица, содержит только фамилию и подпись лица, подписавшего такое письмо.

2) Рабочие документы субъекта не содержат письма-заявления аудируемого лица, оценки влияния нарушения на риск существенного искажения информации на уровне бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки при выраженном немодифицированном аудиторском мнении в аудиторском заключении.

При несоблюдении требований НПАД «Заявления руководства аудируемого лица» отсутствует убеждение в том, что субъект получил должные подтверждения от руководства аудируемого лица как необходимое аудиторское доказательство до представления аудиторского заключения и выразил верное аудиторское мнение.

8. Нарушение в части требований получения аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях.

В соответствии с п.п. 5 и 6 НПАД «Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях», утв. постановлением Минфина от 29.09.2005 № 115, и п. 25 НПАД «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности», утв. постановлением Минфина от 26.10.2000 № 114, **если присутствие субъекта при инвентаризации товарно-материальных ценностей не представляется возможным, аудиторская организация, аудитор–ИП должны при проведении аудита выполнить альтернативные аудиторские процедуры.** В частности, они обязаны самостоятельно провести выборочный осмотр и пересчет товарно-материальных ценностей или наблюдать за проведением выборочного пересчета, а в случае необходимости (если возникли сомнения в достоверности данных инвентаризации) составить оборотную ведомость движения товарно-материальных ценностей в период между датой проведения таких мероприятий и датой составления бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Субъектам нужно определить, можно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния товарно-материальных ценностей, а также сделать вывод об отсутствии оснований для модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении из-за ограничения объема аудита, если:

- присутствие субъекта при инвентаризации невозможно в силу таких факторов, как характер и местонахождение товарно-материальных ценностей;
- запасы товарно-материальных ценностей существенны, и риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности из-за неверного их отражения в бухгалтерском учете ниже высокого;
- аудит проводится после даты представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в сроки, установленные законодательством.

Согласно п. 26 НПАД «Цели и общие принципы аудита», как и в случае с общими целями аудита, *на выполнение отдельных требований НПАД в одинаковой степени распространяются неотъем-*

лемые ограничения аудита. Если определенное требование субъекты не в состоянии выполнить, то им следует установить, препятствует ли это достижению общих целей аудита, и, руководствуясь НПАД «Аудиторское заключение по бухгалтерской и (или) финансовой отчетности», утв. постановлением Минфина от 28.06.2017 № 18, рассмотреть вопрос о модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении или отказаться от выполнения аудиторского задания.

Отметим, что невозможность выполнить отдельные требования НПАД и влияние данного факта на достижение целей аудита является существенным вопросом, который субъектам необходимо задокументировать в соответствии с НПАД «Документирование аудита».

В то же время встречались примеры, когда рабочие документы субъекта, не присутствовавшего при инвентаризации, проводимой аудируемым лицом, основных средств и запасов, не содержат ни документирования альтернативных аудиторских процедур, направленных на получение надлежащих аудиторских доказательств относительно существования и состояния, ни документирования невозможности проведения таких процедур. При этом аудиторское мнение выражалось без оговорок по указанному вопросу (либо с ними, но без полного описания основания оговорки).

9. Нарушение требований к содержанию аудиторского заключения.

В соответствии с п. 13 НПАД «Аудиторское заключение» **раздел аудиторского заключения «Аудиторское мнение» должен содержать в том числе состав отчетности, в отношении которой проведен аудит, и выраженное в установленной форме аудиторское мнение.**

Согласно п. 18 НПАД «Аудиторское заключение» раздел «Ключевые вопросы аудита» в обязательном порядке включается в аудиторское заключение в случае проведения аудита акционерных обществ, обязанных согласно законодательству раскрывать информацию об АО в соответствии с законодательством о ценных бумагах, Нацбанка, банков, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских групп, банковских холдингов, бирж, страховых организа-

ций, организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц.

Но в ходе проверки установлено, что в нарушение установленного порядка в разделе «Аудиторское мнение» не содержался полный перечень состава отчетности, в отношении которой проведен аудит, а также отсутствовал раздел «Ключевые вопросы аудита» в аудиторском заключении по бухгалтерской и (или) финансовой отчетности организации, когда такой раздел обязателен.

10. Неподписание отчета по результатам аудита всеми аудиторами.

В соответствии с ч. 2 п. 67 НПАД «Сообщение информации по вопросам аудита», утв. постановлением Минфина от 23.09.2011 № 97, кроме руководителя аудиторской организации **отчет подписывается всеми аудиторами, принимавшими участие в аудите.** В случае если аудит проводило несколько групп аудиторов, документ может быть завизирован их руководителями.

На практике встречаются случаи, когда отчет по результатам аудита подписан только главой аудиторской организации, хотя участие в нем принимали и другие аудиторы.

11. Несогласование формы и содержания аудиторского заключения при заключении договора по специальному аудиторскому заданию.

В соответствии с п. 6 и ч. 1 п. 7 НПАД «Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию», утв. постановлением Минфина от 23.01.2002 № 8, **характер, временные рамки и объем работы по специальному аудиторскому заданию (САЗ) зависят от условий задания.**

Перед выполнением САЗ субъекты должны согласовать с заказчиком его цель и характер, а также форму и содержание аудиторского заключения. По результатам выполнения специального аудиторского задания субъекты обязаны, если иное не установлено законодательством, подготовить аудиторское заключение и отчет по результатам аудита финансовой информации по вопросам, проверяемым в ходе его проведения.

В то же время пришлось столкнуться с ситуацией, когда в установленном порядке в договоре оказания услуг по САЗ субъектом согласована с заказчиком форма оказания услуг в виде письменного отчета по результатам специального аудиторского задания, а подписанное аудиторское заключение по САЗ на аудит финансовой информации содержит мнение о финансовой информации за период, не соответствующий аудируемому периоду, указанному в договоре.

12. Нарушение требований к организации внутренней системы оценки качества работы аудиторов.

В соответствии с п. 5 НПАД «Внутренняя оценка качества» и НПАД «Требования, предъявляемые к внутренним правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя», утв. постановлением Минфина от 16.01.2003 № 4, **субъекты разрабатывают внутренние правила аудиторской деятельности, по которым осуществляют внутреннюю оценку качества.**

Согласно п.п. 6 и 7 НПАД «Внутренняя оценка качества» субъектам следует определить совокупность организационных мер, методик и конкретных процедур внутренней оценки качества (далее – процедуры оценки). Они должны содержать описание элементов такой системы и процедуры оценки, которые следует применять в рамках всей деятельности.

Однако часто внутренние правила аудиторской деятельности субъекта не в полной мере соответствуют требованиям НПАД. Зафиксированы ситуации, когда они не содержали описания всех элементов системы внутренней оценки, а также конкретных соответствующих процедур, которые субъект применяет для обеспечения качества оказания аудиторских услуг.

Как видим, наблюдается достаточно широкое разнообразие допускаемых нарушений. Будем надеяться, что читатели издания сделают правильные выводы на типичных ошибках других и не станут их повторять в своей деятельности.

СВЕТЛАНА ЛУЗГИНА,

заместитель начальника
Главного управления регулирования бухгалтерского учета,
отчетности и аудита Минфина