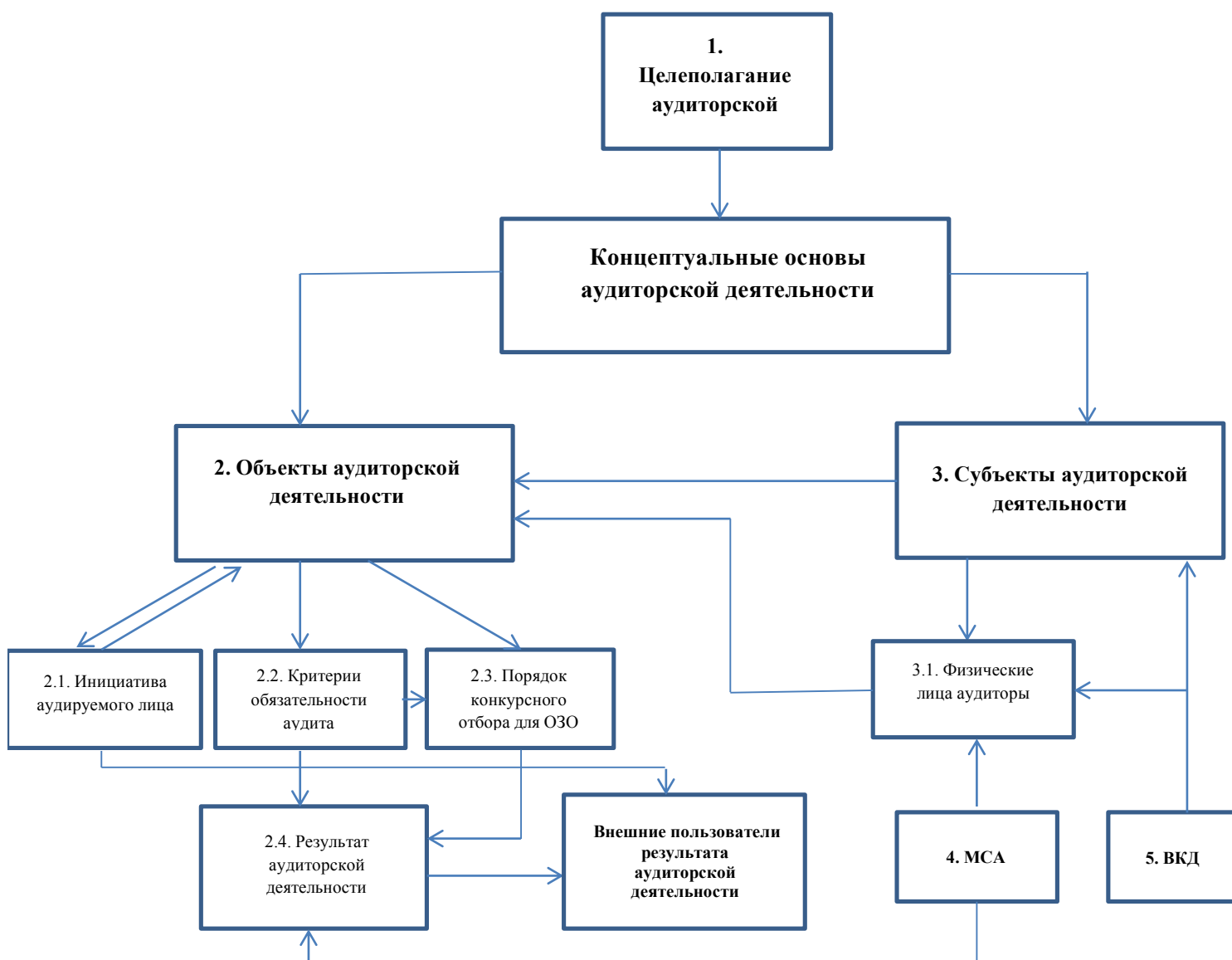


Доклад
по п. 1.1. Плана мероприятий по реализации
Концепции развития аудиторской деятельности
в РФ до 2024 года

Совершенствование концептуальных основ аудиторской деятельности неразрывно связано с развитием системы официального бухгалтерского учета и раскрытия нефинансовой отчетности, а также с тенденциями развития современных информационных технологий обработки данных.

Основные составляющие концептуальных основ аудиторской деятельности можно представить в следующем виде.



1. Целеполагание аудиторской деятельности

Целеполагание аудиторской деятельности является базовым основанием ее концептуальных основ.

Целью аудита является выражение независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее отдельных составляющих и иной отчетности аудируемых лиц о степени ее достоверности, которое позволяет пользователю этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной и иной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Законодательство вводит понятие «обязательный аудит», который по своим целям, предназначению и функциям проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т.е. в общественном интересе. Исходя из того, что проведение обязательного аудита направлено на защиту публичных интересов и на обеспечение достоверности официального бухгалтерского учета, т. е. относится к финансовому регулированию и имеет публично-правовой характер, федеральный законодатель определяет требования к субъектам и объектам аудиторской деятельности.

Целеполагание аудиторской деятельности в целом является неизменным и отражает рыночную природу ее востребованности. Проведение обязательного аудита по своим целям, предназначению и функциям проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т. е. в общественном интересе.

При этом государство, как заинтересованный внешний пользователь результатов аудиторской деятельности выступает, прежде всего, как участник рыночных отношений, в т. ч. реализующий свои имущественные права.

Необходимо также отметить, что эффективность аудиторской деятельности неразрывно связана с системным мониторингом аудиторского рынка и принятием решений по «настройке» основных элементов, составляющих концептуальную основу аудиторской деятельности, в зависимости от внешних и внутренних факторов, непосредственно влияющих на его состояние.

Результатом данных действий будет являться, в том числе, уточнение предмета и сферы аудиторской деятельности, диверсификация аудиторских услуг.

Можно констатировать, что на сегодняшний день вырисовывается тренд смещения периметра аудиторских услуг в сторону получения результатов их оказания, объективно востребованных на уровне как внешних пользователей, так и самих аудируемых лиц.

Данный тренд рождает определенные требования как к субъектам аудиторской деятельности, включая масштаб их деятельности, технологический, финансовый и кадровый потенциал, так и их сотрудникам – аудиторам, в части их квалификации, компетенций и опыта.

2. Объекты аудиторской деятельности

2.1. Объекты аудиторской деятельности подразделяются на:

- заключающих договора на оказание аудиторских услуг в силу инициативы аудируемого лица;
- заключающих договора на обязательный аудит в силу обязанности, обременения публично-правового характера.

Законодательство Российской Федерации определяет три группы аудируемых лиц, для которых вменяется требование проведения обязательного аудита:

- обусловленных спецификой организационно-правовой формы (публичные акционерные общества);
- обусловленных характером их функций (банки, страховые организации; организации, осуществляющие заимствования на фондовом рынке; биржи; инвестиционные компании и т. д.);
- обусловленных большим объемом выручки или значительной суммой активов, т. е. такими обстоятельствами, которые в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации, требуют повышенных гарантий достоверности бухгалтерской отчетности.

Необходимо отметить, что динамика подходов к определению периметра аудируемых лиц, обязанных проводить аудит, в последние годы соответствуют задачам обеспечения общественных интересов.

С одной стороны, из периметра обязательного аудита исключаются некоторые категории аудируемых лиц, проаудированная отчетность которых объективно не востребована на уровне внешних пользователей (например – малый бизнес, непубличные АО).

С другой стороны, появляется общественный запрос на повышенные гарантии достоверности иной информации, что потенциально может расширить сферу и предмет аудиторской деятельности, в том числе на услуги по:

- аудиту отчетности (или ее части), содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам;
- аудиту иной финансовой информации прошедших периодов;
- выполнению заданий, обеспечивающих разумную (или ограниченную) уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам;
- выполнению заданий, обеспечивающих разумную (или ограниченную) уверенность в нефинансовой информации (в том числе в отчетах о реализации долгосрочной программы развития и выполнении ключевых показателей эффективности деятельности акционерного общества, предусмотренного распоряжениями Правительства Российской Федерации, отчетах о выбросах парниковых газов, отчетности о выбросах загрязняющих веществ в атмосферный воздух, отчетности об устойчивом развитии и т.д.);
- выполнению заданий, обеспечивающих разумную (или ограниченную) уверенность в предмете, отличном от информации;
- обзорной проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности (или ее части), включая консолидированную финансовую отчетность;
- обзорной проверке отчетности (или ее части), содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам;
- обзорной проверке иной финансовой информации прошедших периодов;
- исследованию предмета задания заказчика посредством выполнения согласованных с ним и (или) иным лицом процедур (например, выполнение нормативов и иных требований, устанавливаемых для отдельных категорий лиц регуляторами, к финансовой устойчивости, организации и эффективности систем внутреннего контроля и управления рисками, составу имущества, чистых активов и иным показателям и т.д.);
- компиляции информации.

Вместе с тем, произошедшие в 2022 году изменения внешних факторов создают новые риски, в т. ч. целесообразности сохранения существующего подхода к применению действующих критериев обязательности аудита по выручке и активам.

В международной практике, откуда были заимствованы данные критерии обязательности аудита, их экономический смысл заключается в обеспечении свободы трансграничного перемещения капиталов и инвестирования, в т. ч. на уровне малого и среднего бизнеса.

В обозримом будущем актуальность данного фактора для нашей страны находится не в числе приоритетов и на практике может быть реализована в ближайшем будущем только на уровне стран ЕАС, BRICS и некоторых иных дружественных стран.

Как следствие, уже сегодня можно констатировать, что по своему экономическому смыслу данные критерии «не работают», а объективно заинтересованные в проаудированной отчетности внешние пользователи, по данной категории аудируемых лиц, фактически ограничиваются кредитными и некоторыми иными организациями.

В результате можно констатировать, что значительное количество вышеуказанных аудируемых лиц, фактически не имеющих объективно заинтересованных внешних пользователей своей проаудированной отчетности, «оптимизируют» свои расходы на проведение обязательного аудита, сводя его к минимуму, рождая спрос на низкокачественные дешевые аудиторские услуги либо на имитацию его проведения. Очевидно, что данное обстоятельство не может не сказываться на снижении маржинальности аудиторской деятельности, качества аудита и доверия к его результатам. Так, вышесказанное предполагает проведение должного анализа и выработки решений по созданию механизма по синхронизации критериев обязательности аудита с объективной востребованностью его результатов на уровне внешних пользователей.

Как показывают результаты анализа данных за 2021 год, стоимость 1 аудиторского заключения в среднем по рынку составляет 426 тыс. руб., а в сегменте аудиторских организаций с численностью менее 5 человек по основному месту работы это значение снижается до 155 тыс. руб. Данное обстоятельство красноречиво показывает отсутствие объективной востребованности услуг по проведению обязательного аудита у значительного количества аудируемых лиц.

2.2. Самым наглядным и очевидным фактором, снижающим доверие к результатам аудита, дискредитирующим сам институт независимого аудита и препятствующим аудируемым лицам получать аудиторские услуги, соответствующие целям и задачам аудиторской деятельности, являются процедуры Федеральной контрактной системы (ФЗ №44-ФЗ) применяемые для конкурсного отбора аудитора общественно значимых организаций. Применение данных процедур исходит из ложной предпосылки, неприменимой к аудиторской деятельности, об одинаковой ценности и идентичности аудиторского заключения любой аудиторской организации, независимо от ее репутации, стажа работы, наличия соответствующих ресурсов, реального опыта и квалификации.

Более того, саморегулируемая организация аудиторов, да и общество в целом, лишено возможности анализа практики применения данных конкурсных процедур и содержания (включая достоверность сведений) заявок участников конкурсов, и применения мер реагирования в силу требований об анонимности участников конкурсов, что позволяет

некоторым участникам манипулировать сведениями, влияющими на выбор победителя конкурса. Опыт применения данных процедур конкурсного отбора однозначно требует их немедленной замены на иные, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

3. Субъекты аудиторской деятельности

Субъектом аудиторской деятельности являются аудиторская организация и индивидуальный аудитор. При этом услуги по проведению обязательного аудита вправе оказывать только юридическое лицо – аудиторская организация.

Федеральным законодательством определены требования к статусу аудиторской организации, подразумевая, что саморегулируемая организация аудиторов (СРОА) может сама решить каким дополнительным критериям она должна соответствовать как член СРОА.

Законом определено основное условие – в аудиторской организации должно состоять в штате по основному месту работы не менее 3 аудиторов. По существу это означает, что как минимум 3 сотрудника организации – аудитора, должны в ней работать профессионально, т. е. основной доход они должны получать именно в этой организации.

Безусловно, что требование к количеству штатных аудиторов по основному месту работы, как и некоторые иные требования, содержащиеся в федеральном законе «Об аудиторской деятельности», не могут в полном объеме обеспечить выполнение требований к статусу аудиторской организации прежде всего с точки зрения обеспечения качества оказываемых услуг и ее конкурентоспособности на рынке.

Анализ данных за 2021 год показывает, что у около 80% субъектов аудиторской деятельности количество аудиторов по основному месту работы составляет менее 5 человек. У более чем 85% субъектов аудиторской деятельности выручка от аудита составляет менее 9 млн. руб. (средняя величина выручки в расчете на 3 аудиторов, работающих на профессиональной основе). Среднемесячный доход на 1 аудитора, рассчитанный для субъекта аудиторской деятельности с численностью аудиторов до 5 человек по основному месту работы, составляет от 27,3 тыс. рублей (Уральское ТО) до 81,5 тыс. рублей (г. Москва и Московской области)¹. Значительный разрыв в уровне доходов, масштаба бизнеса и потенциальной конкурентоспособности на рынке среди членов СРОА создает ситуацию по формированию не только различных подходов к оказанию услуг, но и взаимоисключающего восприятия целей и задач самой аудиторской деятельности.

Данное обстоятельство является основным фактором, делающим невозможным достижение консенсуса в аудиторском сообществе по основным вопросам аудиторской деятельности, и предполагает дальнейшее формирование дополнительных требований по членству в СРОА на уровне локальных нормативных актов в рамках возможностей, представленных законодательством о саморегулировании предпринимательской и профессиональной деятельности. Результатом данных действий должно стать создание условий, стимулирующих сохранение на аудиторском рынке потенциально конкурентоспособных компаний, объективно заинтересованных в высоком качестве своей

¹ Среднемесячный доход рассчитан как разница между средним размером выручки на 1 субъекта аудиторской деятельности с численностью аудиторов по ОМР до 5 человек и расходами на содержание 1 аудитора (повышение квалификации, членские взносы в СРОА) и на содержание самого субъекта аудиторской деятельности (членские взносы в СРОА и целевые взносы на ВКД).

работы и обеспечении функционирования аудиторского рынка на принципах добросовестной конкуренции.

Решению данной задачи должно предшествовать проведение работы по стратегии СРОА в части повышения уровня методологической работы, подходах к автоматизации аудита, повышению уровня внешнего контроля деятельности членов СРОА, осуществлению мониторинга соответствия членов СРОА требованиям к членству и принципам добросовестной конкуренции и т. д.

Вместе с тем, необходимо констатировать нарастание проблем, связанных как со старением профессии и все большим количеством аудиторов, не имеющих возможности непосредственно участвовать в аудиторской деятельности, так и со сложившейся системой аттестации аудиторов, не обеспечивающей восполнения уходящих из профессии специалистов, что уже создало значительные проблемы на кадровом рынке аудиторов.

Необходимо отметить, что 58% всех аудиторов по основному месту работы числятся в субъектах аудиторской деятельности с численностью менее 5 человек, коих в общем количестве аудиторских организаций-членов СРОА насчитывается около 80%. По данным реестра аудиторов, из 16366 аудиторов, числящихся в нем, только 10551 (или 65%) имеют основное место работы в аудиторской организации. При этом количество аудиторов, фактически работающих на профессиональной основе в аудиторских организациях, неизвестно, т. к. для выяснения этого потребовался бы анализ получаемых аудиторами доходов. Однако, нельзя исключать, что большинство аудиторов, состоящих в реестре, не рассматривают возможность своего участия в аудиторской деятельности на профессиональной основе.

По данным анализа за 2021 год, около ¼ аудиторов, числящихся по основному месту работы (или 2076 человек), в 2024 году превысит пенсионный возраст. При этом, как следует из годового отчета АНО «ЕАК» за 2021 год, за весь период проведения модульного квалификационного экзамена только 13 человек признаны сдавшими квалификационный экзамен лица, претендующего на получение квалификационного аттестата аудитора, учитывая то обстоятельство, что в 2021 году для участия в квалификационном экзамене зарегистрировались 699 претендентов против 2099 претендентов в 2020 году.

Решение данной проблемы относится к числу самых приоритетных задач. Возможным выходом из создавшейся ситуации может стать разделение существующего единого аттестата на три составляющие:

- в целях закрепления молодых специалистов предлагается выделить аттестат «ассистент аудитора»;
- в целях ликвидации дефицита аудиторов и восполнения фактически не участвующих в аудиторской деятельности аудиторов предлагается ввести аттестат «аудитор ОЗО» (без права подтверждения консолидированной отчетности и отчетности ОЗО на финансовом рынке);
- в целях выполнения предъявленных регулятором требований к квалификации аудиторов, осуществляющих аудиторские проверки отчетности ОЗО на финансовом рынке, предлагается сохранить ныне действующие требования для аттестата «аудитор ОЗО на финансовом рынке».

В целом можно констатировать наличие и дальнейшее усугубление разрыва между количеством аудиторов, принимающих участие в аудиторской деятельности на профессиональной основе, и количеством аудиторов, востребованных рынком; между

компетенциями и квалификацией значительного количества аудиторов и потенциальными требованиями к ним в связи с расширением сферы и предмета аудита.

4. Международные стандарты аудита

При применении Международных стандартов аудита в текущих экономических и геополитических условиях первоочередными вопросами, которые необходимо решать, являются вопросы их обновления и их квалифицированного официального перевода.

(Дополнить)

5. Внешний контроль качества аудиторской деятельности

Совершенствование системы мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также практики применения мер ответственности за несоблюдение правил аудиторской деятельности должно осуществляться преимущественно с учетом применения риск-ориентированного подхода. Не менее приоритетной задачей в этом направлении является повышение уровня квалификации контролеров и качества осуществляемых ими контрольных процедур. Сами же контрольные процедуры должны преимущественно базироваться на процедурах по существу.

(Дополнить)

6. Выводы и предложения:

6.1. Целеполагание аудиторской деятельности, оставаясь неизменным по существу и заключающееся в защите общественных интересов, подвергается воздействию внешних и внутренних факторов, предполагающих смещение восприятия внешних пользователей от абстрактно-неопределенного круга к объективно заинтересованным.

6.2. Повышение востребованности результатов аудита на уровне объективно заинтересованных внешних пользователей информации влечет за собой перманентный мониторинг и настройку периметра объектов аудиторской деятельности, уточнение предмета и сферы аудиторских услуг. Данный процесс является непрерывным и предполагает регулярную актуализацию требований как к субъектам аудиторской деятельности, так и представителям профессии – аудиторам. Необходимо оперативно выявлять и устранять факторы, подрывающие доверие к результатам аудиторской деятельности и к самому институту независимости аудита, таким как применение конкурсных процедур отбора аудитора в соответствии с федеральной контрактной системой.

6.3. Значительное число субъектов аудиторской деятельности ориентируется на формальную востребованность аудиторского заключения, что не может быть совместимо с высоким качеством аудита, потенциальной конкурентоспособностью и добросовестным поведением на рынке. Вышесказанное обусловлено тем, что на рынке более чем достаточно организаций, подлежащих обязательному аудиту, но не имеющих объективно заинтересованных внешних пользователей своей проаудированной отчетности.

Результатом данной ситуации является низкая маржинальность аудиторской деятельности, снижение доверия к ее результатам, что негативно влияет на развитие аудиторского рынка в целом. Необходимо пересмотреть подход к формированию требований к статусу аудиторской организации прежде всего с точки зрения ее конкурентоспособности и потенциальной возможности адаптироваться к возможным изменениям в предмете и сфере аудиторской деятельности, диверсификации аудиторских услуг.

6.4. Формирование нового периметра предмета и сферы аудиторских услуг, диверсификация аудиторской деятельности ставит вопрос о соответствии фактически имеющихся кадровых ресурсов аудиторских организаций, их квалификации и компетенции требованиям рынка. Особо злободневно стоит вопрос о соответствии существующей системы обучения и аттестации аудиторов задаче их простого «воспроизводства».

Очевидно, что ответы на данные вопросы придется искать в самое ближайшее время.

6.5. Предстоящая ратификация Соглашения по аудиторской деятельности в ЕАЭС потребует нахождения ответа на вопрос о применимости МСА на территории Российской Федерации без официального доступа к их обновлениям.

Предлагается проработать варианты решения данной проблемы.

6.6. Формирование нового предмета и сферы аудиторских услуг, диверсификация аудиторской деятельности ставит перед системой внешнего контроля деятельности аудиторских организаций и аудиторов новые задачи, наряду с текущей задачей «очистения» рынка аудиторских услуг.

Никифоров Сергей Леонидович,

Генеральный директор ФБК «Поволжье», член Экспертного совета Комитета Государственной Думы Российской Федерации по финансовому рынку, заместитель Председателя Экспертного совета Комитета Государственного Совета Республики Татарстан по бюджету, налогам и финансам.

Член совета приволжского ТО СРО ААС, член комитета по профессиональной этике и независимости аудиторов СРО ААС.