

**Доклад
СРО ААС
для общественных консультаций**

**Совершенствование концептуальных основ осуществления
аудиторской деятельности
в части
уточнения предмета и сферы аудиторской деятельности**

Москва – 2023

Структура

1. Общая характеристика ситуации на рынке аудиторских услуг в России.
2. Принципы, которые предлагается заложить в основу улучшения ситуации.
3. Основные меры и их краткие обоснование.
4. Второстепенные поддерживающие меры.

I. Общая характеристика ситуации на рынке аудиторских услуг в России

Анализу сложившейся на рынке аудиторских услуг ситуации в мире и в стране посвящено достаточно много исследований и материалов. Мало кто из авторов считает состояние рынка аудиторских услуг на сегодняшний день нормальным.

Ситуацию можно охарактеризовать как кризис: резкое снижение значимости инструмента независимого аудита для выполнения своей основной исторической задачи - подтверждения достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Это обстоятельство находит выражение:

- в сокращении или не увеличении объема рынка услуг;
- демпинге и профанации услуги, недобросовестной конкуренции;
- «старении» профессии: отсутствие притока новых кадров; отток профессиональных кадров вследствие сокращения рынка. Снижение престижа профессии.

Авторы перечисляют и другие проблемы развития аудиторской деятельности.

С нашей точки зрения, сложившаяся ситуация носит в основном объективный и общемировой характер.

Институт аудита являлся и является функцией и одним из инструментов развития рынка, инвестиционного роста, то есть полностью зависит от состояния экономики, её динамики.

Нам представляется, что кризис аудита является прямым следствием стагнации мировой экономики.

Имеет место большое количество дополнительных нюансов, но они не влияют на главный вывод: **кризис объективен.**

Что делать?

- 1) В принципе, кризис кризисом, но можно в качестве ключевой антикризисной меры предложить «принять кризис» (как принять риск) и ничего не делать: жить и действовать в той парадигме, в том регулировании, что имеет место на данный момент:
 - компании покупают аудит по оптимальной (соотношение цена- качество) цене, кто-то из них и по очень высокой (см. рейтинги аудиторских услуг журнала «Эксперт»); и их немало;

- оказывают аудиторские компании прочие услуги, консультационные или в области инициативного аудита (аудит управленческой отчетности; налоговый аудит; It-аудит; аудит эффективности бизнес-процессов и прочее); имеет место рентабельность аудиторской деятельности аудиторской компании, даже с включением в её себестоимость управленческих расходов (26 счет);
- аудиторы есть и они профессионалы, значит этого достаточно; крупные и средние компании развивают в своей внутренней бизнес-среде институт наставничества, повышения квалификации, обобщения профессиональной практики, что является серьезным элементом системы внутреннего контроля и обеспечения качества оказываемых услуг;
- кто-то уйдет с рынка, кто-то укрупнится: рынок оптимизируется, самоочистится.

Сегодня рынок представляет собой, несмотря на общеизвестные проблемы, самонастраивающуюся систему, работающую в целом по рыночным законам, и держится на законопослушании большинства участников рынка и полезности услуг для заказчика. Устоит и выживет сильнейший.

- 2) И (или) второй, смешанный с первым вариантом, подход. Помогать рынку выйти из кризиса. Основной вопрос: как?

II. Принципы, которые предлагается заложить в основу улучшения ситуации

- 2.1. Не навреди. Не ломать то, что строилось годами, десятилетиями; и что нужно, полезно и не мешает совершенствовать методы, подходы, инструменты. То есть, в основу ложится эволюционный, а не революционный (кардинальный) подход.
- 2.2. Сохранять то, что работает. Расширять систему поддержки и стимулирования.
- 2.3. Развивать систему исходя из приоритета концепции интереса, выгоды над наказанием, страхом.
- 2.4. Признать обстоятельство, что институт независимого аудита – инструмент не только инвестиционный привлекательности, но и институт обеспечения и контроля за национальной финансовой безопасностью.

Следствие соблюдения вышеизложенных принципов: стараемся увеличить доходы участников рынка – аудиторов, оптимизировать расходы на содержание профессии в сочетании с выгодой и пользой для клиентов.

III. Основные меры и их краткое обоснование

3.1 Утверждение:

В наших предложениях мы исходим из того, что:

- 3.1.1. Концепция финансовой (бухгалтерской) отчетности и её независимый аудит оправдала себя и в целом полезна.

Бухгалтерский учет и его методология, основанная на ряде принципов, включая метод двойной записи, сплошную регистрацию фактов хозяйственной жизни, единую денежную оценку и собственно основные виды финансовой отчетности

(баланс и отчет о финансовых результатах), является главной финансовой моделью бизнеса. Именно методология бухгалтерского учета готовит базовую достоверную (самоконтролируемую в силу двойной записи) информацию о стоимости бизнеса (баланс) и его эффективности (отчет о доходах и расходах, или о финансовых результатах).

Аудит такой отчетности является базовым и актуальным. Снижение его востребованности не говорит о его отмирании и неактуальности, а обусловлено, как минимум, тремя факторами:

- 1) ухудшением мирового инвестиционного климата, о чем уже говорилось выше;
- 2) хорошей в целом системой внутреннего контроля и умением менеджмента аудируемого лица формировать качественную финансовую отчетность в соответствии с требованиями стандартов, используя и ИТ-системы, минимизируя существенные ошибки;
- 3) усложнением самого ранка и расширением потребности в иной информации об его участниках, полезной для принятия решений.

3.1.2. Информация, предоставляемая третьим лицам, делится на два вида:

- «Информация, являющаяся составной частью Концепции бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО)»;
- «Информация, не входящая в Концепцию БФО».

В настоящее время, если в составе пояснений в БФО публикуется та или иная информация, не входящая в Концепцию БФО, она должна помечаться признаком «без проведения аудита».

Предложения по реформированию аудита касаются обоих видов информации, входящей и не входящей в Концепцию БФО.

3.2. Меры по совершенствованию аудита информации, входящей в Концепцию бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО).

Не меняя подхода в целом, то есть оставляя в качестве базового подхода – аудит БФО, предлагается узаконить сложившуюся практику дробления финансового аудита.

Например:

- Налоговый аудит;
- ИТ-аудит;
- Аудит управленческой отчетности (управленческий аудит);
- Оценочный аудит;
- Строительный аудит;
- Аудит устойчивого развития и эффективности и др.

Общим для всех перечисленных видов аудита является то обстоятельство, что они входят в Концепцию БФО, то есть перечисленные функциональные области и

предметы должны аудироваться в общем стандартном порядке, утвержденном на сегодняшний день.

Предлагается закрепить дробление финансового аудита по различным основаниям на законодательном уровне.

Такой подход (напоминаем, это уже существует в практике аудиторских компаний, только продается в виде инициативного аудита или консалтинга и постоянно подвергает аудитора серьезному риску независимости) позволит аудитору более гибко и более качественно оказывать профессиональную услугу:

- при существенных рисках, при большой материальности тех или иных аспектов бизнеса или его инфраструктуры, настойчиво предлагать заказчику дополнительные подвиды, составляющие финансового аудита;

- в случае проведения более гибкого аудита в тех или иных областях, блоках традиционной бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) в аудиторское заключение включается информация о дополнительном аудите с отметкой «проаудировано дополнительно».

Уверены, что данный подход, получив законную основу подразделения финансового аудита на отдельные дополнительные блоки предоставит возможность:

- 1) пользователям дополнительную уверенность в достоверности той или иной сложной информации;
- 2) возможность аудитора снизить риски оказания непрофильных, почти незаконных услуг.

Рекомендации по дополнительным видам аудита к базовому аудиту БФО предоставляются аудитором на этапе планирования и носят рекомендательный характер.

Если это не инициативный, а дополнительный к основному базовому аудиту БФО, блочный аудит, входящий в Концепцию БФО, результаты которого раскрываются в аудиторском заключении как «проаудировано дополнительно», а сама информация раскрывается в пояснениях БФО также дополнительно при необходимости, то он проводится в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА): публикация результатов аудита в аудиторском заключении.

При таком подходе аудируемое лицо самостоятельно решает вопрос:

- заказывать ли дополнительный вид финансового аудита и публиковать его результаты;
- проводить инициативный аудит или консалтинг и не публиковать результаты;
- остаться в базовой Концепции БФО и проводить базовый аудит БФО.

В современных условиях к дополнительным видам аудита, входящим в Концепцию аудита бухгалтерской финансовой отчетности, могут быть отнесены:

- Налоговый аудит – аудит достоверности формирования налоговой отчетности (налоговых деклараций) в соответствии с требованиями НК РФ по технологии аудиторских процедур (не подменяет налоговую проверку);
- Оценочный аудит – по сути аудит справедливой стоимости, включающей в себя проверку методов оценки, видов оценки, подтверждение алгоритмов формирования оценочных значений, источников информации о рыночных ценах на активы аудируемого лица и др.
- Строительный аудит - подтверждение капитальных инвестиционных расходов, порядка организации и осуществления документального оформления строительно-монтажных работ, соблюдения строительных норм и правил, нормативов, анализ смет расходов, анализ затрат, представляющих собой их необходимый уровень на соответствие стандартам бухгалтерского учета и другое;
- Аудит результатов интеллектуальной деятельности (РИД) – подтверждение капитальных инвестиционных затрат, полезности РИД с точки зрения будущих экономических выгод, возможности признания их внеоборотными активами и др.
- It-аудит – специальный аудит IT-ландшафта аудируемого лица, являющийся частью аудита СВК, включающий в себя аудит систем поддержки и их интеграции с целью подтверждения доверия к системам фиксации, накопления и движения информации, включающейся в итоге в БФО;
- Кадровый аудит (аудит персонала) – подтверждение расходов на оплату труда, систем мотивации персонала, соблюдение норм трудового права и другое;
- Аудит устойчивого развития и эффективности - включает в себя проверку наличия документов в области стратегического управления, которые должны обеспечивать непрерывность деятельности аудируемого лица, анализ эффективности принимаемых инвестиционных, финансовых и иных решений руководства, рисков бизнеса и другое;
- Аудит управленческой отчетности (УО) – проверка наличия регламентов формирования управленческой финансовой отчетности, анализ отклонений в финансовых показателях БФО и УО, выявление причин отклонений, аудит нефинансовой управленческой отчетности (в случаях необходимости) и др.

Данные области аудита входят, повторимся, в Концепцию традиционного аудита БФО, но более глубокое погружение в них, безусловно зачастую требует от аудитора дополнительных знаний и компетенций. Поэтому, аудитор либо сам должен иметь профессиональные знания в области финансового аудита, требующие более глубокого погружения, подтвержденные соответствующими бумагами или сертификатами, постоянно их совершенствовать, подтверждать документально (это могут быть виды дополнительного образования, организованные СРО аудиторов); либо другие бумаги (налоговый консультант (Палата налоговых консультантов); эксперт-оценщик (СРО оценщиков); аккредитованный специалист строительного СРО и т.п. и др.

Не все аудиторы имеют такие знания, и не все захотят иметь такие дополнительные компетенции. В этих случаях целесообразно прибегать к

мнению специалистов, имеющих подтверждение компетенции в нужных областях; для этих целей в МСА есть специальный стандарт.

В этом случае аудиторское заключение будет содержать две подписи: аудитора с единым аттестатом и специалиста, солидарно отвечающего за мнение в определенной области «дополнительного финансового аудита».

При этом ответственность за общее мнение о достоверности раскрываемой информации несет аудитор с единым аттестатом.

Такой подход, с нашей точки зрения, предоставит грамотным профессиональным специалистам дополнительные возможности в убеждении необходимости и полезности услуг финансового аудита для заказчика в целях обнаружения скрытых рисков, резервов, ошибок и повышения качества бизнес-процессов и, как следствие, их отражения в финансовой отчетности.

3.3. Меры по введению обязательного аудита информации, не входящей в Концепцию БФО.

Как уже неоднократно подчеркивалось, усложнение рынка и расширение потребностей в иной информации, информации в том числе и нефинансового характера об его участниках, полезной для принятия решений пользователями, приводит к публикации и дополнительному раскрытию информации, не входящей в Концепцию БФО: отчеты публикуются либо отдельно («Социальный отчет»), либо в комплекте с БФО (интегрированные отчеты); могут заверяться подписями менеджмента компаний, в отдельных случаях даже независимым аудитором.

Кроме сложившейся и набирающей рост практики, в этих вопросах есть Международный опыт, в Российской Федерации имеет место проект соответствующего Закона, информационное письмо Банка России - рекомендации по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации (см. различные информационные материалы на данную тему).

Предложение заключается в следующем. В случаях публикации нефинансовой информации (законодательно закрепить случаи, например для ПАО обязательно) или в добровольном порядке, такая нефинансовая отчетность подлежит обязательному независимому аудиту, то есть аудитор наделяется исключительным правом подтверждать нефинансовую отчетность в соответствии с требованиями МСА (международных стандартов аудита).

В случае необходимости привлечения специалиста в той или иной сфере, предлагается аналогичный алгоритм вышеописанному порядку для дополнительного финансового аудита.

Таким образом, в качестве основных мер предлагается:

1. дробление аудита БФО (бухгалтерской финансовой отчетности) на дополнительные его подвиды, в случае существенности той или иной области финансовой информации, входящей в Концепцию БФО. Существенность определяется на основании профессионального суждения профессионального аттестованного аудитора, мнение которого о

- необходимости (целесообразности) дополнительного аудита носит рекомендательный характер;
- расширение предмета аудита в части аудита нефинансовой отчетности в случае ее публикации;
 - наделение аудитора исключительным правом подтверждать публичную нефинансовую отчетность;
 - в части акционерных обществ (или публичных акционерных обществ ПАО) ввести обязанность публикации нефинансовой отчетности, которая должна быть подтверждена независимым аудитором;
 - в части законодательства о рынке ценных бумаг: ввести обязанность раскрытия эмитентом нефинансовой информации, подтвержденной независимым аудитором;
 - в части проекта закона «О публичной нефинансовой отчетности» ввести необходимость подтверждения независимым аудитором любой публичной нефинансовой отчетности.

IV. Второстепенные поддерживающие меры

- введение штрафа за уклонение от проведения обязательного аудита БФО в размере 0.01% от выручки (без НДС) от основной деятельности. Администрирование данного финансового инструмента возложить на налоговый орган.
Размер предлагаемых санкций за уклонение от обязательного аудита сопоставим в среднем со стоимостью обязательного аудита, которая обеспечивает в целом качественное выполнение базового аудита БФО в соответствии с действующим законодательством;
- нормальные интерпретации МСА (перевода недостаточно, может быть неоднозначное толкование), адаптированные к российской нормативной лексике, обычаям делового оборота;
- единые IT-технологии по аудиторской проверке, например, СРО современно с 1С – разработанные для малых и средних аудиторских компаний, и признаваемые внешним контролером качества (СРО, Федеральное казначейство);
- единая IT-технология по рабочим документам, признаваемая и одобренная СРО аудиторов и Федеральным казначейством;
- временная мера по выдаче аттестата для тех кандидатов, которые набрали близкое количество баллов к необходимому уровню (в связи с кризисной ситуацией);
- временный мораторий (два года) на действующий порядок сдачи экзамена и введение упрощенного варианта (не синоним – просто и примитивно) для тех аудиторов, у которых есть аттестаты образца до 2012 года;
- введение возрастного ценза для аудиторской «молодежи», например, 35-45 лет, с введением льготы для её работодателей по взносам в СРО (по согласованию с СРО аудиторов);

8. разработка программ повышения квалификации и подтверждения компетенций по дополнительным видам финансового аудита и аудита нефинансовой информации (отчетности);
9. совершенствование теории аудита, в части: классификации предметов; определения аудита как независимой проверки любой публичной финансовой и нефинансовой информации определенного круга участников рынка; алгоритмов выработки профессионального суждения аудитора и в части установления дополнительного уровня существенности в целях проведения процедур дополнительного финансового аудита и др.
10. меры по популяризации аудита, его смысла, содержания, назначения для пользователей, например, в виде разъяснений СРО аудиторов.

Заключение: Введение основных и поддерживающих мер должно носить комплексный характер и базироваться, главным образом, на стимулировании интересов всех участников рынка и их гармонизации.

Генеральный директор АО «ЦБА»,
аттестованный аудитор, д.э.н.,
профессор МГУ им. М.В. Ломоносова

С.А. Рассказова-Николаева