

Доклад для общественных консультаций (проект)

«Совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности»

12 декабря 2022 года (с изменениями от 13.04.2023 и 08.06.2023)

Вопросы для общественного обсуждения доклада по п.1.1. ДК КРАД
(возможные ответы: полностью согласен, частично не согласен, совершенно не согласен, комментарий)

С целью подготовки предложений по совершенствованию концептуальных основ аудиторской деятельности в части переосмысления соотношения предпринимательского и профессионального аспекта в аудиторской деятельности на общественные консультации выносятся следующие основные вопросы.

1. Согласны ли Вы с тем, что аудиторская деятельность включает в себе два направления, одно из которых основано на принципе независимости от заказчика (аудируемого лица), другое является оказанием услуг заказчику в его интересах?
2. Поддерживаете ли Вы, что для аудита гражданско-правовые механизмы взаимодействия с заказчиком не могут быть применимы, т.к. заказчик не может определять ни объем, ни содержание аудита, при этом в выражении достоверного мнения об отчетности как конечной цели аудита заказчик часто не заинтересован, а иногда его интерес прямо противоположен целям аудита?
3. Считаете ли Вы, что, рассматривая аудиторскую деятельность как предпринимательскую, возникает противоречие с принципом независимости, провозглашенном в Кодексе профессиональной этики аудиторов и Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций?
4. Согласны ли Вы с тем, что государство слабо заинтересовано в использовании внешних аудиторов в контроле за эффективностью использования бюджетных средств и правильностью составления отчетности получателей грантов и субсидий среди предприятий коммерческого сектора?
5. Как Вы относитесь к тому, чтобы аудит рассматривать как особый вид деятельности (не услуги для бизнеса), исключив его из перечня услуг гражданско-правового характера?
6. Насколько интересным представляется предложение об изменении статуса аудитора в части наделения его на законодательном уровне конституционно-правовой функцией и ролью института гражданского общества?
7. Какой из двух предложенных сценариев развития аудиторской деятельности в части ухода от предпринимательского статуса к профессиональному представляется для Вас наиболее интересным и приемлемым в текущей ситуации:
 - 1) сохранение аудиторских организаций в организационно-правой форме коммерческих, при этом заменив гражданско-правовой договор на проведение аудита с аудируемым лицом на соглашение о проведении аудита в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, или

2) формирование нового правового подхода к регулированию аудита, предполагающего деятельность по проведению аудита, а также сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг в рамках некоммерческой организации, объединяющей профессионалов-аудиторов?

8. Считаете ли Вы, что вопросам ценообразования в аудите не уделяется должного внимания? Должна ли использоваться единая методика по формированию минимальной цены на аудит?

9. Насколько интересным представляется предложение о внедрении цифровой платформы в качестве обязательного элемента ведения деятельности для аудиторских организаций?

1. Преамбула

В целях реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2020 г. № 3709-р Министерством финансов утвержден План мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности (далее - КРАД) в Российской Федерации до 2024 года.

В целях выполнения указанного Плана СРО Ассоциация аудиторов «Содружество» реализует мероприятия КРАД РФ через работу рабочих групп по отдельным пунктам Плана. Настоящий доклад подготовлен по результатам работы Рабочей группы по пункту 1.1 Плана КРАД «Совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности» (помимо рабочей группы по нефинансовой отчетности). Рабочая группа сформирована Решением Правления (Протокол № 535 заседания Правления Саморегулируемой организации аудиторов АССОЦИАЦИИ «СОДРУЖЕСТВО» от 19 ноября 2021 года).

Рабочая группа сформирована в составе:

- 1) Левенсон Анна Самуиловна, *руководитель рабочей группы, член Совета Сибирского ТО СРО ААС, член комитета по правовым вопросам СРО ААС, генеральный директор ООО "СИБИРСКАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ КОМПАНИЯ-АУДИТ"*;
- 2) Андриенко Олег Владимирович, *член рабочей группы, кандидат экономических наук, директор АО "Аудитсистема", член Совета по стандартам учета при Минфине РФ, член Совета по учету государственных финансов при Минфине РФ, член Президентского совета ГТИ ИПБ России, член совета Сибирского ТО СРО ААС*;
- 3) Кизь Владимир Владимирович, *член рабочей группы, кандидат экономических наук, доцент, заместитель председателя Совета СибТО СРО ААС, член комитета по стандартизации и методологии аудиторской деятельности СРО ААС, генеральный директор АО КГ "Баланс"*;
- 4) Степанова Наталья Юрьевна, *член рабочей группы, член Комитета по профессиональному образованию СРО ААС, член Совета Сибирского ТО СРО ААС, директор ООО "Русинтерконсалт"*;
- 5) Ярошевич Владимир Васильевич, *член рабочей группы, руководитель Красноярского регионального отделения СРО ААС, генеральный директор ООО "ЯрАудит"*.

Куратор рабочей группы - Жуков Сергей Павлович, *член Правления СРО ААС, председатель Совета СибТО, генеральный директор ООО АКГ "Аудиторские Стандарты"*.

Одним из основополагающих элементов правового толкования концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности, которые были использованы в докладе рабочей группы, стало Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 N 4-П "По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной" В частности, в указанном Постановлении Конституционного суда РФ сделаны следующие выводы : « По смыслу положений **статьи 7** во взаимосвязи со **статьей 4** и подпунктом 1 пункта 2 **статьи 6** Федерального закона "Об аудиторской деятельности", обязательный аудит как завершающая стадия в системе официального бухгалтерского учета представляет собой независимый официальный контроль (надзор) за достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности. Хотя выбор аудиторской организации и оплата оказываемых ею услуг осуществляются на коммерческой основе в рамках гражданско-правового договора, т.е. опосредуются частно-правовой формой, **по своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т.е. в общественном интересе....** Отношения, возникающие в ходе обязательной аудиторской проверки, в значительной мере имеют публично-правовой характер. Осуществляющая ее аудиторская организация действует официально в качестве **независимой контрольно-ревизионной (надзорной) инстанции в силу закона по уполномочию государства;** проведение обязательного аудита не подразумевает инициативу аудируемого лица, а **является его обязанностью, обременением публично-правового характера.** Аудиторское заключение, составленное по результатам проверки, входит в официальную бухгалтерскую отчетность за год в качестве обязательного элемента; без него отчетность не может быть принята, а пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе государственные налоговые органы, не вправе считать ее достоверной.... Проводящее обязательный аудит юридическое лицо заключает договор об оказании аудиторских услуг в качестве корпорации частного права, т.е. в рамках предпринимательской деятельности; вместе с тем такое юридическое лицо имеет особый статус: **оно создается специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности,** не может заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью и, осуществляя обязательный аудит, по сути, выполняет публичную функцию, поскольку уже не частный, а публичный интерес лежит в основе этого процесса... 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 и организационно-правовую форму деятельности независимых аудиторов, осуществляющих обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.»

2. Анализ ситуации

В Концепции развития аудиторской деятельности до 2024 года, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2020 г. N 3709-р проведен анализ аудиторской отрасли и выделены основные проблемы:

- состояние деловой и инвестиционной среды, в том числе сокращение притока новых клиентов и отток имеющихся;
- жесткая экономия при планировании заказчиками аудиторских и консалтинговых услуг расходов на привлечение соответственно аудиторов и консультантов;
- снижение или фиксация на неизменном уровне цен на аудиторские и консультационные услуги;
- снижение платежеспособности клиентов;
- ценовой демпинг;

- сложившаяся практика проведения открытых конкурсов по закупкам аудиторских услуг.

Сделаны выводы о необходимости постановки следующих задач:

- повышение качества аудиторских услуг;
- повышение конкурентоспособности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;
- укрепление престижа аудиторской профессии.

В процессе работы наша рабочая группа провела ряд мероприятий, где обсуждались вопросы состояния и проблемы аудиторской деятельности. В ходе обсуждения мы пришли к пониманию, что обозначенные в КРАД проблемы отрасли нельзя распространить на все виды аудиторских услуг. Аудиторы предлагают своим клиентам одновременно два разных по своим целям и природе вида услуг – аудит и сопутствующие аудиту и прочие услуги, природа которых базируется на разных целях и заказчиках.

Аудит преследует цель формирования независимого мнения для пользователей отчетности и проводится в рамках процедур, которые заказчиком не определяются, в объеме, который также не вправе определять заказчик. Реальными заказчиками аудита являются пользователи отчетности.

Сопутствующие аудиту и прочие услуги направлены на выполнение обозначенных заказчиком задач, цели и содержание этих задач определены в рамках согласованных с заказчиком заданий.

При этом все сформулированные в КРАД проблемы отрасли связаны именно с аудитом, и не могут в той же степени быть применены к сопутствующим услугам. Сопутствующие аудиту и прочие услуги в полной мере являются услугами для бизнеса в том смысле, который вкладывает в это гражданское законодательство. Такие услуги аудиторы оказывают на основе сформулированной бизнесом потребности. При наличии потребности и заинтересованности заказчик ищет возможность получить услуги надлежащего качества, и цена этих услуг формируется на основе рыночных механизмов.

Для аудита гражданско-правовые механизмы взаимодействия с заказчиком не могут быть применимы, т.к. заказчик не может определять ни объем, ни содержание аудита. При этом в выражении достоверного мнения об отчетности как конечной цели аудита заказчик часто не заинтересован, иногда его интерес прямо противоположен целям аудита. Стандартные цели заказчика – это соответствие формальным требованиям и, в некоторых случаях, скрытый консалтинг, направленный на достижение первой цели.

Исходя из описанных выводов мы предлагаем в рамках настоящего доклада рассмотреть предложения рабочей группы, направленные на концептуальный пересмотр на уровне законодательства вопросов регулирования аудита. Эти предложения направлены на выделение в правовом регулировании отдельных норм, направленных на изменение регулирования аудита, отличных от регулирования сопутствующих аудиту и прочих услуг. Целью изменений регулирования аудита должно стать создание на законодательном уровне механизмов, которые обеспечат выполнение аудитом публично-правовой функции и сделают аудит институтом гражданского общества, деятельность которого обеспечивает формирование и поддержание стабильных и прозрачных экономических отношений и защиту интересов неограниченного круга пользователей финансовой отчетности.

3. Противоречия текущего статуса ведения аудиторской деятельности как предпринимательской

КРАД сформулированы задачи, решение которых должно вернуть аудиторской профессии престиж и востребованность. В частности, КРАД сформулированы следующие задачи:

- расширение использования института деловой (профессиональной) репутации в противодействии недобросовестным практикам на аудиторском рынке;
- понимание потребителями аудиторских услуг роли, значения и процесса аудита, прав и обязанностей аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;
- повышение информированности потребителей аудиторских услуг о преимуществах, которые получает заинтересованное лицо при работе с проаудированной финансовой информацией;
- понимание широким кругом лиц преимуществ, которые они получают, приобретая услуги, связанные с аудиторской деятельностью, у аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;
- формирование и поддержание доверия потребителей аудиторских услуг к аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам.

В процессе работы нашей рабочей группы и широкого обсуждения с профессиональным сообществом мы пришли к выводу, что для решения этих задач необходимо пересмотреть:

- **правовое регулирование аудита**, как особого вида деятельности (не услуги для бизнеса), исключив его из перечня услуг гражданско-правового характера. Правовая база для проведения аудита должна отличаться от сопутствующих и прочих аудиторских услуг.
- **статус аудитора**, законодательно наделив это лицо конституционно-правовой функцией и ролью института гражданского общества.

Наиболее ярко вопрос о противоречии духа аудиторской деятельности её предпринимательскому характеру встаёт, если обратить внимание на другие виды профессиональной деятельности, такие как оценочная деятельность, нотариат, адвокатура. Каждый из этих видов деятельности в законе прямо исключает предпринимательский характер и рассматривается как деятельность, затрагивающая конституционные принципы, соответственно, опосредующая публичный интерес.

О публичном интересе в части аудита заявлено в КРАД. В частности, подчеркивается, что деятельность аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов, уполномоченных федеральных органов исполнительной власти направлена в первую очередь на защиту такой охраняемой законом ценности, как право граждан и юридических лиц на получение информации (часть 4 статьи 29 Конституции Российской Федерации). Исходя из этого, главная цель дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации - формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом к результатам оказания аудиторских услуг. При этом выполняя общественно-значимую функцию, аудиторы вынуждены действовать как предприниматели, привлекая клиентов низкой ценой, конкурируя с другими аудиторами. Сохранение текущего статуса аудита не позволит решить проблемы, о которых указано в КРАД: ценовой демпинг, снижение престижа аудиторской профессии.

Предпринимательская деятельность аудитора вступает в противоречие и с основным этическим принципом – независимостью. Стремление сохранить клиента на последующие отчетные периоды, получение от клиента денежных средств, сумма которых определяется в ходе договорной работы, делает аудитора зависимым от клиента.

Еще одно обстоятельство, которое искажает действительную роль аудитора при проведении аудита, является работа по трудовому договору. Аудитор, обязанный выразить независимое мнение, фактически является работником, находящимся в подчинении руководства организации, под давлением цели получения прибыли.

Аудитор, ключевым условием деятельности которого является независимость, фактически является зависимым от аудируемого лица, руководства аудиторской организации и собственника аудиторского бизнеса.

В части статуса аудитора интересным для России является европейский опыт. В Европейском союзе действует Директива 2006/43/ес Европейского парламента и совета от 17.05.2006 г. об обязательном аудите годовой отчетности и консолидированной отчетности. Директива направлена на гармонизацию требований к обязательному аудиту, при этом Государство-член, которое требует обязательного аудита, может установить более высокие стандарты.

Директива в качестве субъекта аудита указывает «статутного аудитора» (Statutory Auditor) - физического лица, утвержденного в соответствии с Директивой компетентными органами государства-члена для проведения обязательного аудита.

В то же время Директива не устанавливает обязанности регистрации аудиторской организации как коммерческой. В определении «аудиторской фирмы» указано, что это юридическое лицо или любая другая организация, независимо от ее организационно-правовой формы, уполномоченная в соответствии с Директивой компетентными органами государства-члена проводить обязательные аудиты.

Таким образом, Директива оставляет решение вопроса об организационно-правовой форме аудиторской организации на усмотрение отдельных юрисдикций.

4. Роль аудита для государственного сектора экономики

Одним из следствий ошибочного позиционирования аудита как предпринимательской деятельности стала невостребованность аудита в государственном секторе экономики. КРАД говорит о слабой заинтересованности государства в этой деятельности.

В современных условиях государство выделяет существенные средства на развитие экономики и поддержку ключевых отраслей, включая сельское хозяйство. Также существует целая система грантов, которые выделяются как из бюджетных, так и внебюджетных источников через специализированные фонды (Российский Научный Фонд, Российский Фонд Фундаментальных Исследований и т.д.). Деятельность грантополучателей контролируется на сегодняшний день только по достигнутым результатам непосредственно грантодателями, а финансовая составляющая контролируется формально. Получение аудитором профессионального статуса дает возможность государству использовать внешний аудит также в качестве контроля за расходованием средств грантополучателей, а также открывает возможность использование институтов аудита в контроле за эффективностью использования бюджетных средств и правильностью составления отчетности получателей грантов и субсидий среди предприятий коммерческого сектора.

В настоящее время доля государственных закупок постоянно увеличивается. Все больше государственных заказов размещаются среди субъектов малого предпринимательства, которые не подлежат аудиту. Существующая в настоящее время система контроля обеспечивает контроль за уже выданными финансовыми ресурсами и их целевым использованием. Но на системной основе не осуществляется проверка финансового состояния получателя денежных средств, организации у него системы бухгалтерского учета до передачи ему государственных средств. Данной работой могли бы заниматься независимые аудиторы. Введение таких требований, а именно предоставление в составе конкурсной документации подтверждения независимого аудитора о финансовом состоянии участника при проведении государственных закупок, снизило бы риски потерь финансовых ресурсов государства. Кроме того, при конкурсном отборе анализируются

финансовые коэффициенты на основании бухгалтерской отчетности, соответственно недостоверная отчетность может привести к неверным решениям на уровне бюджета.

Начиная с 2022 года все организации государственного сектора должны применять Приказ Минфина России от 30.10.2020 № 254н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов "Метод долевого участия", который предусматривает "упрощенную консолидацию" показателей организации бюджетной сферы и организации, в которой данная организация владеет более 20% капитала. Большое количество таких организаций создано при университетах, так называемые "малые инвестиционные предприятия". В рамках применения данного стандарта в консолидированный бюджет будут также включаться показатели деятельности унитарных предприятия, включая МУПы. Данные организации не подлежат обязательному аудиту в большинстве случаев, что ведет к существенным рискам неправильного формирования консолидированной бюджетной отчетности в РФ.

5. Направления для изменений в правовом регулировании аудита

Выполняя публично-правовую функцию и являясь институтом гражданского общества, аудит должен регулироваться соответствующим образом. Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности обеспечивает право граждан и юридических лиц не просто на информацию, а на правдивую информацию о финансовом положении и финансовых результатах аудируемого лица.

Банк России в Основных направлениях развития финансового рынка Российской Федерации на 2022 год и период 2023 и 2024 годов (одобрены Советом директоров Банка России) особо подчеркнул, что способствовать улучшению качества (достоверности) информации на финансовом рынке будет развитие института аудита отчетности участников рынка. С учетом наделения рядом полномочий по регулированию и надзору в сфере аудиторской деятельности на финансовом рынке Банк России будет принимать участие в развитии института аудита, в том числе в рамках реализации мер, предусмотренных Концепцией развития аудиторской деятельности до 2024 года. Банк России также усилит взаимодействие с аудиторским сообществом и лицами, отвечающими за надзор за составлением отчетности в системе корпоративного управления.

Аудит проводится по стандартам аудита, требования которых обязательны для всех аудиторов, т.е. любой аудитор должен провести унифицированный комплекс процедур в ходе выполнения конкретного аудиторского задания. Поэтому стоимость аудита для аудируемого лица, учитывающая его отраслевую принадлежность, объем и сложность хозяйственных операций, и предлагаемая разными аудиторскими организациями, должна быть примерно одинаковой. И процесс согласования с аудируемым лицом стоимости, конкуренция с другими аудиторами по цене, противоречат самой концепции аудита как независимого института.

Для ликвидации негативного влияния предпринимательского характера аудита как гражданского-правовой услуги на аудиторскую деятельность, возможны несколько сценариев:

Первый сценарий. Формирование нового правового подхода к регулированию аудита, предполагающего деятельность по проведению аудита, а также сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг в рамках *некоммерческой организации, объединяющей профессионалов-аудиторов*. При этом требуется введение на законодательном уровне, а именно путем внесения дополнений в Параграф 6 «Некоммерческие корпоративные организации» Главы 4 «Юридические лица» Гражданского кодекса РФ наряду с такими формами некоммерческих корпоративных организации, как адвокатское образование, нотариальная палата, новой формы некоммерческой корпоративной организации - «аудиторское образование, являющееся юридическим лицом». Эта форма ведения

деятельности, при которой профессионалы-партнеры ведут деятельность на некоммерческой основе в рамках организации, целью которой является не получение прибыли, а реализация публично-правовой функции. При такой форме ведения аудиторской деятельности стратегию и цели деятельности определяют не собственники бизнеса, а аудиторы, ведущие профессиональную деятельность. Особенности корпоративного регулирования такой некоммерческой корпоративной организации могут быть определены отраслевым законодательством, в частности Законом «Об аудиторской деятельности». Аудиторы, являясь членами (партнерами) некоммерческой организации, коллегиально принимают решения, напрямую влияющие на качество аудиторской деятельности, в том числе:

- принимают решение о принятии новых членов в некоммерческую организацию;
- определяют бюджет и штатное расписание;
- утверждают внутрифирменные стандарты / систему управления качеством;
- утверждают кодекс профессиональной этики и контролируют его выполнение.

В развитие первого сценария в будущем целесообразно формировать на законодательном уровне повышение статуса аудита как особой деятельности, формирование аудиторских образований, которые занимаются исключительно аудитом, не оказывают сопутствующие аудиту и прочие услуги. Такой сценарий фактически выделил бы исключительность функции аудита и изменил бы статус аудиторов, которые выбрали своим профессиональным исключительным направлением деятельности именно аудит.

Первый сценарий позволяет достичь следующих результатов:

- исключение цели получения прибыли для осуществления публично-правовой функции;
- повышение профессионального статуса аудитора через изменение корпоративной роли. Аудитор при достижении определенного статуса становится партнером некоммерческой организации и участвует в управлении этой организацией;
- исключение стандартного коммерческого корпоративного способа управления работниками. Это существенно меняет сущность ведения деятельности аудитором как лицом, формирующим независимое мнение и проводящим независимую проверку.

Сложность в реализации такого сценария создает всеобъемлющий пересмотр сложившихся отраслевых правил и норм, полный пересмотр сложившихся моделей ведения деятельности. Для реализации такого сценария нужен существенный переходный период, требуется разработка и принятие правовой базы для деятельности корпоративных некоммерческих организаций аудиторов, а также создание таких организаций.

Если рассмотреть развитие первого сценария в направлении обособления исключительной функции аудита, это создаст сложности для аудиторов, имеющих традиционно универсальные компетенции в аудите, сопутствующих аудиту и прочих услугах. Очевидно, для реализации сценария, где аудит будет исключительным видом деятельности для аудитора требует многолетнего переходного периода и формирования нового взгляда на профессию у молодых специалистов.

Влияние этого сценария на отрасль будет носить фундаментальный характер и возможно, собственники аудиторских бизнесов увидят в этом сценарии нарушение своих прав как субъектов предпринимательской деятельности. Обращаем внимание на то, что текущее правовое регулирование функции аудита как услуги противоречит конституционным основам регулирования публично-правовой функции. Реализация сценария приведет к ликвидации коммерческих аудиторских организаций, которые преимущественно оказывают услуги аудита, запуск процесса создания группами аудиторов некоммерческих организаций.

Второй сценарий предполагает сохранение сложившихся форм ведения аудиторской деятельности в рамках коммерческих организаций, с выделением в нормативном регулировании аудита специальных норм, а именно: исключение регулирования обязательного аудита гражданско-правовым договором, которое предполагает сохранение текущего статуса и аудиторских организаций, и аудиторов. Ключевое нововведение – замена договора с аудируемым лицом на соглашение о проведении аудита, в котором фиксируются сроки проведения аудита, сроки предоставления результатов аудита, права и обязанности аудитора и аудируемого лица, предусмотренные законом об аудиторской деятельности. Международные стандарты аудита, которые входят в нормативную систему Российской Федерации, не предусматривают договора между аудитором и аудируемым лицом, оставляя этот вопрос на законодательное регулирование в конкретной юрисдикции.

В рамках второго сценария возможен пересмотр статуса аудитора. Т.к. этот сценарий предполагает сохранение коммерческих аудиторских организаций, то для реализации задач КРАД по повышению престижа аудиторской профессии и повышения роли и ответственности аудитора, целесообразно выдвигание на ключевую роль аудитора-физического лица, который несет персональную ответственность за осуществляемые аудиторские проверки. В данном сценарии субъектами аудиторской деятельности признаются физические лица, являющиеся членами саморегулируемой организации аудиторов и застраховавшие свою профессиональную ответственность.

Требуется правовое закрепление особенностей трудового договора для аудитора, профессионального стандарта аудитора, которые должны обеспечивать специальные права для аудиторов, согласующиеся со стандартами аудита и гарантирующие возможность формирования независимого мнения.

Второй сценарий дает возможность сохранения текущих организационно-правовых форм и базового регулирования аудиторской деятельности в целом.

При этом второй сценарий не позволяет в полной мере достигнуть цели изменения статуса аудитора и реализации подхода к аудиту как публично-правовой функции. Сохраняется коммерческая форма ведения деятельности в целом, а значит аудитор не является лицом, выражающим собственное профессиональное мнение, а остается работником компании, который помимо стандартов и этики аудитора обязан подчиняться корпоративным решениям, направленным на достижение целей коммерческой организации, указаниям руководителя организации, решениям собственников.

Исключение регулирования аудита гражданско-правовым договором является элементом как первого, так и второго сценария.

Оба сценария предполагают наличие стоимости аудита, определенной не на основании рыночных механизмов, т.к. отношения аудитора и аудируемого лица не предполагают заключение гражданско-правовой сделки. И для определения цены аудита требуется формирование нового взгляда на ценообразование в аудите. Формирование рыночной цены независимого мнения подрывает сущность этой деятельности. Рыночное ценообразование при реализации функции аудита является логическим противоречием.

6. Подходы к определению нормативной цены аудита

Вопрос установления оптимальной цены за аудит является одним из основных вопросов обеспечения выполнения этой функции профессионалами высокого класса в объеме, позволяющем реализовать все предусмотренные стандартами аудита процедуры, при этом не накладывая на бизнес необоснованные обременения.

Исключение договорной рыночной цены аудита требует формирования понятного и справедливого подхода к формированию цены аудита. В отличие от сопутствующих аудиту и прочих услуг, аудит является процедурой формализованной, где масштаб деятельности всегда связан с объемом аудиторских процедур. Базовым элементом решения этой задачи может стать выработка методологического подхода к определению необходимых трудозатрат для проведения аудита конкретного предприятия. Причем тариф должен быть утвержден законодательно и измеряться величинами относительными, базирующимся на показателях хозяйственной деятельности аудируемого лица, региональных статистических показателях оплаты труда.

Для обоснования тарифа можно использовать:

- формулу, определяющую трудозатраты на проведение аудита исходя из показателей хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- расчет средней цены часа работы аудитора с учетом региональной статистики о размере оплаты труда;
- определение расходов на обеспечение деятельности;
- определение норм утилизации рабочего времени (обучение, отпуска, организационные мероприятия и пр.);*
- иные расходы

** утилизация — мера эффективности труда, исчисляется как отношение оплачиваемого (клиентом) времени к общему времени*

Аудируемое лицо, таким образом, знает стоимость аудита, выбирает аудитора без ценового критерия. При этом наличие аудитора в реестре СРО и прохождение им внешнего контроля деятельности является достаточным подтверждением квалификации аудитора и его права проводить аудит.

В этой ситуации исключается демпинг и ценовая конкуренция, этический принцип независимости реализуется не только де-юре, но и де-факто.

7. Роль цифровизации в обосновании тарифов на аудит, прозрачности и контроле деятельности аудита

Ключевую роль в формировании подходов к тарификации и обосновании для законодателя тарифов может играть саморегулируемая организация аудиторов (СРО). СРО обладает необходимыми полномочиями и ресурсами для сбора статистической информации от участников рынка аудита. Для установления тарифов необходима методическая работа со стороны СРО в разработке единых подходов к определению существенности, подходов к выборке, а также перечню аудиторских процедур и формированию типовых бланков рабочих документов.

Одним из базовых способов обеспечения повышения качества и прозрачности аудита, а также формирования методологии для тарификации, является цифровизация аудита в едином для всех аудиторов информационном ресурсе на базе СРО, что позволит решить следующие задачи:

- 1) автоматизировать расчет тарифа на основании показателей хозяйственной деятельности аудируемого лица, иных составляющих тарифа;
- 2) обеспечить единый высокий стандарт качества данной услуги на всей территории РФ и оградить рынок от "недобросовестных" аудиторов;
- 3) обеспечить контроль за своевременным составлением единых рабочих документов, фиксировать время их составления, непосредственно аудитора, который их составил, а также обеспечить запрет на их изменение в последующих периодах;

- 4) проводить специализированным органам контрольные процедуры непосредственно перед выпуском аудиторского заключения с применением программного обеспечения (контроль на комплектность рабочих документов, наличие взаимосвязей между данными и т.п.);
- 5) предупреждение возникновения ошибок в тексте аудиторских заключений и повышение степени защиты аудиторского заключения от несанкционированного изменения третьими лицами (подделка).

Цифровая платформа может быть внедрена добровольно либо в качестве обязательного элемента ведения деятельности для аудиторских организаций.

Для перевода аудиторских услуг в цифровую плоскость необходимо выполнить следующее:

- приобретение централизованных ресурсов для хранения всей аудиторской документации и всех созданных электронных документов на базе СРО (приобретение программного обеспечения и серверов хранения данных);
- разработка и унификация всех рабочих документов, заполняемых аудитором (при этом необходимо разработать XML форматы для каждого электронного документа, поскольку хранение образов документов займет в 1000 раз больше ресурсов чем XML форматов);
- в качестве электронных подписей возможно использовать квалифицированную цифровую подпись, которая выдается ФНС бесплатно;
- организация на базе хранилища документов сервиса "точка времени" и подключение к нему участников проекта, который позволяет отслеживать правильность времени подписания документа, а также сервиса продления точки времени, который будет автоматически продлять электронные подписи в момент окончания срока их действия.

Основными преимуществами введения цифрового формата оформления результатов аудита будут являться:

- контроль качества в режиме реального времени со стороны СРО и любых внешних проверяющих органов, снижение затрат на осуществление контроля качества (можно это делать в автоматизированном виде без использования трудовых ресурсов);
- снижение нагрузки на аудиторов в связи с осуществлением контроля качества, поскольку его можно будет проводить без участия аудитора и без копирования и сканирования документов;
- обеспечение идентичности данных в ГИРБО и отчетности, которую подтверждает аудитор;
- создание единой базы данных аудиторских заключений, что дает возможность проверять их подлинность в режиме реального времени;
- повышение качества оказания аудиторских услуг всеми участниками рынка;
- исчезновение недобросовестных аудиторов, которые занимаются "имитацией аудиторской деятельности»;
- экономически обоснованное формирование тарифа на аудит.

8. Изменение объема ответственности аудитора перед обществом.

В настоящее время законодательство Российской Федерации рассматривает гражданско-правовую и административную ответственность аудиторских организаций и уголовную ответственность аудиторов и индивидуальных аудиторов как физических лиц. Так Гражданский Кодекс Российской Федерации содержит ряд норм, предусматривающих потенциальную возможность возбуждения клиентами исков в отношении аудиторских организаций, связанных с возмещением понесенных убытков в размере реального ущерба и упущенной выгоды. Аудиторская организация несет ответственность за разглашение

сведений о выявленных искажениях, как нарушение коммерческой тайны. Законодательство Российской Федерации (в частности, статьи ГК РФ, связанные с причинением вреда, ущерба, возмещением убытков) дает основания для возбуждения исков третьими сторонами в отношении аудиторских организаций. Уголовная ответственность связана с использованием аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, незаконным получением и разглашением сведений, составляющих коммерческую тайну, укрывательством преступлений.

Ключевым изменением объема ответственности аудитора и аудиторской организации должно стать нормативное установление гражданско-правовой ответственности руководителя аудита (лица, подписавшего аудиторское заключение) перед неограниченным кругом лиц за вред, который был нанесен пользователям заведомо ложным аудиторским заключением. Таким образом, субъектом возмещения ущерба третьим лицам должен стать аудитор – физическое лицо. В связи с чем целесообразно введение обязательного страхования профессиональной ответственности аудиторов, которые подписывают аудиторское заключение. Также считаем целесообразным сохранение уголовной ответственности для руководителей аудита.