



**Рената Надимовна
АГАНИНА,**

доцент кафедры
предпринимательского
и корпоративного права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
кандидат юридических
наук, доцент
rnaganina@msal.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Современное состояние рынка аудиторских услуг

Аннотация. В статье обозначены основные направления развития аудиторской деятельности на современном этапе. Положительно оценивая перспективу функционирования единого рынка аудиторских услуг в рамках ЕАЭС, автор прогнозирует и возможные сложности в части дополнительной административной нагрузки на аудиторов и аудиторские организации. На примере исследования сущности обязательного аудита продемонстрировано размывание риск-ориентированного подхода при осуществлении внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям. Проиллюстрирована практическая несостоятельность отдельных профилактических мероприятий в рамках осуществления государственного контроля в области аудиторской деятельности.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, аудиторские услуги, обязательный аудит, общественно значимая организация, профилактические мероприятия, риск-ориентированный подход, государственный контроль.

DOI: 10.17803/2311-5998.2023.108.8.096-104

Renata N. AGANINA,

Associate Professor of the Entrepreneurial and Corporate Law Department
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Cand. Sci. (Law), Associate Professor
rnaganina@msal.ru
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

The current state of the audit services market

Abstract. The article outlines the main directions of development of auditing activities at the present stage. Positively assessing the prospects for the functioning of a single market for audit services within the framework of the EAEU, the author also predicts would be difficulties in terms of additional administrative burden on auditors and audit organizations. According to the example of the study of the essence of mandatory audit, the blurring of the risk-based approach in the implementation of external control over the activities of audit organizations providing audit services to socially significant organizations has been demonstrated. The practical inconsistency of certain preventive measures within the framework of state control in the field of auditing is illustrated.

Keywords: audit, audit activity, audit services, mandatory audit, socially significant organization, preventive measures, risk-based approach, state control.

Аудиторская деятельность представляет собой сложное многогранное явление. Следует в полной мере согласиться с тезисом, озвученным в ходе проведения круглого стола «Концептуальные основы развития аудиторской деятельности в Российской Федерации»¹ о триединстве аудиторской деятельности. Так, доктор экономических наук, член Совета центрального территориального отделения саморегулируемой организации «Ассоциация “Содружество”» К. К. Арабян рассматривает аудиторскую деятельность в качестве общественно значимого вида деятельности, предпринимательской деятельности и регулятора социально-экономических процессов.

Такое понимание аудиторской деятельности предопределяет не только особенности правового регулирования, но и необходимость перманентного совершенствования аудиторской отрасли в условиях новых вызовов. Для достижения указанной цели распоряжением Правительства РФ была утверждена Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 г.² В рамках данной статьи лаконично рассмотрим два ключевых направления развития аудиторской деятельности на современном этапе.

Создание единого рынка аудиторских услуг

В обозначенном программном документе отмечается, что модернизация системы регулирования аудиторской деятельности должна проводиться в том числе путем гармонизации законодательства государств — членов Евразийского экономического союза в сфере аудиторской деятельности. В целях создания единого рынка аудиторских услуг и формирования общих подходов к организации, осуществлению регулирования и контроля аудиторской деятельности в рамках ЕАЭС 19 апреля 2022 г. в Москве было подписано Соглашение об осуществлении аудиторской деятельности в рамках ЕАЭС (далее — Соглашение)³. Российская Федерация ратифицировала данное Соглашение⁴.

Отметим, что разработчиками Соглашения была предпринята попытка сбалансировать содержание данного документа с учетом интересов всех государств — членов ЕАЭС. Например, первоначально аудиторское сообщество Республики Казахстан было обеспокоено проблемой конкурентоспособности на едином рынке аудиторских услуг. Ведь с учетом проводимой санкционной политики в отношении Российской Федерации многие аудиторы и аудиторские организации весьма

¹ URL: https://sroaas.ru/pc/actions/pr-ks-080223/?sphrase_id=180539 (дата обращения: 10.07.2023).

² Распоряжение Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // СЗ РФ. 2021. № 2 (ч. II). Ст. 532.

³ Соглашение об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза (заключено в г. Москве 19.04.2022) // URL: <http://www.eaeunion.org/>.

⁴ Федеральный закон от 28.04.2023 № 140-ФЗ «О ратификации Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза» // СЗ РФ. 2023. № 18. Ст. 3217.



заинтересованы в выходе на новые рынки. При этом релокация ряда российских организаций непосредственно на территорию Республики Казахстан обеспечивает российским аудиторам гарантированную клиентскую базу в условиях функционирования единого рынка⁵.

Кроме того, аудиторское сообщество Республики Казахстан неоднократно обращало внимание на проблематику численного состава аудиторской организации⁶. Закон Республики Казахстан от 20.11.1998 № 304-І «Об аудиторской деятельности»⁷ предусматривает, что численность аудиторов в аудиторской организации должна составлять не менее двух работников. В то же время Соглашение определяет одним из условий для получения юридическим лицом права на осуществление в государстве-члене аудиторской деятельности в качестве аудиторской организации численность работников в составе не менее трех аудиторов. Необходимость увеличения штата работников, безусловно, является дополнительной нагрузкой для предпринимателей.

В дальнейшем в Соглашении появилась статья, определяющая особенности внутреннего регулирования аудиторской деятельности. Согласно ст. 32 Соглашения Республика Казахстан, а также Республика Армения и Кыргызская Республика вправе в своем законодательстве установить численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской организации, в составе менее трех человек. Следует приветствовать учет интересов аудиторского сообщества и регламентацию особенностей правового регулирования аудиторской деятельности в различных государствах.

Однако некоторые спорные моменты не получили однозначного разрешения. Так, ст. 11 и 12 Соглашения посвящены сведениям об индивидуальном аудиторе и аудиторской организации, включаемым в реестр, соответственно, индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций. Среди таких сведений упоминается адрес официального сайта в сети Интернет при его наличии. Оговорка о наличии официального сайта представляется достаточно важной, так как для индивидуального аудитора императивное требование в отношении официального сайта могло бы стать определенным финансовым бременем. Следует учитывать, что в настоящее время индивидуальные аудиторы не вправе проводить обязательный аудит, имеющий определенный удельный вес в аудиторских услугах, а сопутствующие аудиту услуги, к сожалению, пока не так востребованы у предпринимателей. Соответственно, индивидуальные аудиторы теряют прибыль. Опираясь на опубликованные Минфином России официальные показатели деятельности индивидуальных аудиторов в России⁸, можно констатировать резкое сокращение численности данных субъектов.

⁵ URL: <https://auditors.kz/news/1480/> (дата обращения: 01.07.2023).

⁶ URL: <https://auditors.kz/news/1480/> (дата обращения: 01.07.2023).

⁷ Закон Республики Казахстан от 20.11.1998 № 304-І «Об аудиторской деятельности» // URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1011692 (дата обращения: 01.07.2023).

⁸ Основные показатели деятельности индивидуальных аудиторов в Российской Федерации в 2022 году // URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex?id_38=301929-osnovnye_pokazateli_deyatelnosti_individualnykh_auditorov_v_rossiiskoi_federatsii_v_2022_godu (дата обращения: 01.07.2023).

Исходя из анализа содержания ст. 12 Соглашения, можно сделать вывод, что и для аудиторских организаций наличие сайта не является обязательным требованием. Однако в ст. 22 Соглашения содержится норма о раскрытии информации аудиторской организацией, проводящей обязательный аудит, и в данном случае оговорка о наличии сайта отсутствует.

На проблематику использования интернет-сайтов обращало внимание и аудиторское сообщество Республики Казахстан. Аудиторская деятельность в данном государстве подвержена лицензированию, а требование об обязательном наличии у аудиторской организации интернет-сайта отсутствует. Однако в условиях формирования единого рынка аудиторских услуг такое требование в перспективе может быть зафиксировано в качестве лицензионного требования, что повлечет за собой дополнительные расходы (на регистрацию домена, разработку и поддержку сайта, услуги хостинга)⁹.

Сравнительный анализ Соглашения и Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»¹⁰ позволяет сделать вывод, что многие положения Соглашения коррелируют последним изменениям отечественного законодательства в сфере аудиторской деятельности. Так, ст. 22 Соглашения регламентирует порядок проведения обязательного аудита. Предусмотрено, что обязательный аудит проводится исключительно аудиторской организацией.

В Российской Федерации с 2022 г. обязательный аудит также проводят только аудиторские организации. Однако насколько целесообразным было полное исключение индивидуальных аудиторов из круга лиц, имеющих право на проведение обязательного аудита? Ранее в отечественном законодательстве был очерчен круг лиц, обязательный аудит бухгалтерской отчетности которых проводили исключительно аудиторские организации. К таким субъектам (аудируемым лицам) относились, например, государственные корпорации и государственные компании, организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %. В остальных же случаях допускалось участие индивидуальных аудиторов.

С учетом того, что российский законодатель ввел понятие общественно значимой организации, можно было бы сохранить требование о проведении обязательного аудита таких организаций исключительно аудиторскими организациями, а в отношении обязательного аудита иных субъектов — обеспечить возможность обращения к индивидуальному аудитору (например, для обществ с ограниченной ответственностью, обязанных аудировать свою отчетность в силу полученных доходов или соответствующей суммы бухгалтерского баланса).

Несмотря на единство содержания Соглашения и Закона об аудиторской деятельности по многим направлениям, можно обнаружить и существенные дополнения. Например, Соглашение дифференцирует документы, которые составляет аудиторская организация или аудитор при оказании различных услуг. Таким образом, могут быть подготовлены аудиторское заключение, заключение и отчет. Соответственно, по результатам проведения аудита составляется *аудиторское*

⁹ URL: <https://auditors.kz/news/1480/> (дата обращения: 01.07.2023).

¹⁰ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СЗ РФ. 2009. № 1. Ст. 15.



закключение; по результатам выполнения обеспечивающих уверенность проверок, отличных от аудита, — *закключение*; при оказании сопутствующих аудиту услуг — *отчет*.

Внедрение подобной градации видится разумным решением. К сожалению, аудируемые лица зачастую не разграничивают аудиторские услуги, которые могут быть им оказаны, и фокусируют внимание исключительно на проведении аудита. В то же время аудиторские услуги подразделяются непосредственно на сам аудит и сопутствующие аудиту услуги. Кроме того, законодательство предусматривает возможность оказания прочих, связанных с аудитом услуг.

При таком разнообразии услуг, оказываемых аудиторами и аудиторскими организациями, следует понимать, что аудиторское заключение составляется исключительно по результатам проведения аудита. Так, распространенной является практика заключения договора на оказание аудиторских услуг, согласно которому исполнитель обязуется провести комплексную проверку финансовой (бухгалтерской) и налоговой отчетности, а также оказать сопутствующие услуги, а по окончании проверки предоставить заключение (например, о формировании и использовании инвестиционных средств аудируемого лица).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации аудит не проводится, а представленное заключение не является аудиторским заключением. Однако заказчики, не согласившись с выводами представленного заключения, зачастую предпринимали попытку признать данный документ заведомо ложным аудиторским заключением¹¹.

Подводя итог перспективе создания единого рынка аудиторских услуг, следует положительно оценить намечающиеся интеграционные процессы в сфере аудиторской деятельности, способствующие взаимовыгодному экономическому сотрудничеству. Однако отдельные вопросы требуют дополнительной проработки.

Осуществление государственного контроля в сфере аудиторской деятельности

Интересной представляется точка зрения Т. С. Анисифорова в отношении оценки государственного регулирования аудиторской деятельности. Положительное воздействие государственного регулирования на аудиторскую отрасль автор видит в усилении функции внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, оказывающих услуги по проведению обязательного аудита общественно значимым организациям. Подчеркивается, что при осуществлении внешнего контроля со стороны государства пользователям бухгалтерской отчетности гарантируется надежность информации. Однако государственное регулирование характеризуется повышенной концентрацией избыточных и дублирующих функций со стороны органов исполнительной власти¹².

¹¹ Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.11.2011 № 15АП-11726/2011 по делу № А32-6240/2011 // СПС «КонсультантПлюс».

¹² *Анисифоров Т. С.* Финансово-правовое регулирование института аудита в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2020. С. 10—11.

Заметим, что государственное регулирование не сводится исключительно к контролю. Но именно государственный контроль является наиболее уязвимым компонентом государственного регулирования. Рассмотрим некоторые изменения в данной области.

Принятие Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»¹³ (далее — Закон о государственном контроле) ознаменовало концептуальный пересмотр всей системы государственного контроля (надзора). В настоящее время акцент смещен с контрольных (надзорных) мероприятий на проведение профилактики. Контрольные (надзорные) мероприятия должны проводиться лишь в случае недостаточности либо неэффективности профилактических мер или негосударственных форм обеспечения соблюдения обязательных требований¹⁴. Представляется затруднительным дать оценку такому реформатированию, так как пока не сложилась достаточная практика, свидетельствующая об эффективности реализуемого подхода.

При осуществлении государственного контроля Казначейство России проводит следующие профилактические мероприятия: информирование, обобщение правоприменительной практики, объявление предостережения и профилактический визит.

Наибольший практический интерес вызывает такая мера, как профилактический визит. До 2030 г. обязательный профилактический визит проводится в отношении аудиторских организаций, впервые приступающих к проведению обязательного аудита, а также в отношении объектов контроля, отнесенных к категории чрезвычайно высокого и высокого риска.

По общему правилу контролируемое лицо вправе отказаться от проведения профилактического визита, уведомив об этом контрольный (надзорный) орган не позднее чем за три рабочих дня до даты его проведения. Однако Положение о внешнем контроле деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям¹⁵, не предусматривает возможности отказа аудиторской организации от проведения профилактического визита.

Профилактический визит проводится в форме профилактической беседы по месту осуществления деятельности аудиторской организации либо путем использования видео-конференц-связи. Предусмотренный формат видео-конференц-связи предполагает, что в случае отсутствия у контролируемого лица каких-либо вопросов, требующих разъяснений, профилактический визит фактически будет сведен к иному мероприятию, а именно к информированию.

¹³ Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 31 (ч. I). Ст. 5007.

¹⁴ Контрольно-надзорная и разрешительная деятельность в Российской Федерации : аналитический доклад / С. М. Плаксин (рук. авт. колл.), И. А. Абузарова [и др.] ; Российский союз промышленников и предпринимателей ; НИУ ВШЭ. М. : НИУ ВШЭ, 2021. С. 72.

¹⁵ Постановление Правительства РФ от 25.06.2021 № 1009 «Об утверждении Положения о внешнем контроле деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (федеральном государственном контроле (надзоре))» // СЗ РФ. 2021. № 27 (ч. II). Ст. 5396.



На наш взгляд, такое дублирование нецелесообразно. Кроме того, из всех предусмотренных профилактических мероприятий именно профилактический визит ввиду возможности прибытия контрольных (надзорных) органов по месту осуществления деятельности аудиторской организации обладает потенциалом для дальнейшей трансформации в контрольное (надзорное) мероприятие, что нивелирует саму идею проведения профилактики.

Определенный скепсис вызывает и такое профилактическое мероприятие, как обобщение правоприменительной практики. Полагаем, что обобщение правоприменительной практики имеет первостепенное значение прежде всего для регулятора. Систематизация проблем и типизация ошибок, по сути, не мотивируют самого предпринимателя к добросовестному поведению, но являются достаточно наглядными и влекут впоследствии регуляторные изменения.

Например, одним из требований к некоммерческой организации, претендующей на получение статуса саморегулируемой организации, является разработка стандартов и правил. На протяжении долгого периода Минэкономразвития России публиковало доклады о состоянии саморегулирования в различных областях, в том числе в сфере аудиторской деятельности. В докладах перманентно отмечалось отсутствие разработанных саморегулируемой организацией аудиторов стандартов и правил. Отметим, что разработка стандартов и правил составляет содержание саморегулирования. Однако обозначенная в аналитических материалах Министерства проблема никак не стимулировала аудиторское сообщество к разработке стандартов. В конечном счете изменилось аудиторское законодательство в отношении функции по стандартизации, а не ситуация со стандартами внутри саморегулируемой организации.

Характеризуя порядок проведения контрольных (надзорных) мероприятий в сфере аудиторской деятельности, отметим следующее: новый Закон о государственном контроле сохраняет риск-ориентированный подход — интенсивность и частота проведения профилактических и контрольных (надзорных) мероприятий зависит от отнесения объекта к той или иной категории риска. Критерием отнесения объекта контроля к определенной категории риска является *общественная значимость* организаций, которым аудиторская организация оказывала (оказывает) услуги по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

До 2030 г. Казначейство России будет проводить плановые проверки деятельности лишь тех аудиторских организаций, которые оказывают аудиторские услуги общественно значимым организациям, отнесенным к категории чрезвычайного и высокого риска.

К чрезвычайно высокой категории риска причинения вреда относится деятельность аудиторских организаций, оказывающих услуги, например, системно значимым кредитным организациям, государственным корпорациям, государственным компаниям и др. К высокой категории риска относится деятельность аудиторских организаций по проведению обязательного аудита обществ взаимного страхования.

Полагаем, что в настоящее время аудиторское законодательство не предусматривает четких критериев отнесения деятельности аудиторских организаций к той или иной категории риска. Если отнесение аудируемого лица к категории общественно значимой организации не вызывает вопросов, то упоминание

обязательного аудита в отношении любой категории риска несколько размывает риск-ориентированный подход в отношении аудиторской деятельности.

Во-первых, следует подчеркнуть публично-правовую природу обязательного аудита. Так, Конституционным Судом РФ было справедливо отмечено, что «необходимость обязательного аудита обусловлена спецификой организационно-правовой формы проверяемых лиц (например, публичное акционерное общество), характером их функций (кредитные и страховые организации, инвестиционные фонды) либо большим объемом выручки от реализации продукции или значительной суммой активов баланса на конец отчетного года, то есть такими обстоятельствами, которые в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации требуют установления повышенных гарантий достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц»¹⁶.

Соответственно, по своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т.е. в общественном интересе. Аналогичный вывод содержится и в докладе Минфина России, где сказано, что «аудиторская организация, являясь коммерческой организацией, действует, с одной стороны, как субъект предпринимательской деятельности, но с другой — имеет особый статус, так как обладает исключительной правоспособностью, то есть не вправе заниматься иными видами предпринимательской деятельности. Таким образом, при осуществлении обязательного аудита имеет место выполнение публичной функции»¹⁷.

Во-вторых, до сих пор остается открытым вопрос о законодательном выборе оптимального основания для проведения обязательного аудита. В сентябре 2022 г. Минфин России представил для общественных обсуждений доклад «Обязательное подтверждение отчетности (информации) в Российской Федерации»¹⁸. В аналитическом материале Министерства отмечено, что сегодня отсутствует общий подход к определению критериев для проведения обязательного аудита. Базовым условием сохраняется лишь общественная значимость аудируемого лица, определяемая через качественные (организационно-правовая форма) и количественные (масштаб деятельности) показатели, а в ряде случаев имеет место комбинирование указанных критериев¹⁹.

¹⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 № 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» // СЗ РФ. 2003. № 15. Ст. 1416.

¹⁷ Доклад для общественных консультаций «Обязательное подтверждение отчетности (информации) в Российской Федерации» // URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=300468-doklad_dlya_obshchestvennykh_konsultatsii_obyazatelnoe_podtverzhdenie_otchetnosti_informatsii_v_rossiiskoi_federatsii (дата обращения: 01.07.2023).

¹⁸ URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=300468-doklad_dlya_obshchestvennykh_konsultatsii_obyazatelnoe_podtverzhdenie_otchetnosti_informatsii_v_rossiiskoi_federatsii (дата обращения: 01.07.2023).

¹⁹ Подробнее см.: Аганина Р. Н., Апрезова Н. Г. Аудиторская деятельность: некоторые вопросы правоприменения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2022. № 12 (100). С. 131—135.



Таким образом, независимо от выбранного законодательного основания для проведения обязательного аудита, общим знаменателем остается необходимость гарантированной достоверности данных бухгалтерской отчетности стратегически и экономически важных субъектов. В таких условиях отнесение к низкой категории риска деятельности аудиторских организаций, оказывавших (оказывающих) услуги по проведению *обязательного аудита* бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, отличных от организаций, указанных в чрезвычайно высокой, высокой и средней категориях риска причинения вреда (ущерба), представляется нецелесообразным. Классификация категорий риска не должна основываться исключительно на остаточном принципе.

В завершение отметим, что либерализация осуществления государственного контроля в условиях применения риск-ориентированного подхода и интенсификации профилактических мероприятий имеет рациональное зерно. Однако следует более тщательно подойти к вопросу правовой регламентации внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Аганина Р. Н., Апресова Н. Г.* Аудиторская деятельность: некоторые вопросы правоприменения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). — 2022. — № 12 (100). — С. 127—138.
2. *Анисифоров Т. С.* Финансово-правовое регулирование института аудита в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2020. — 25 с.
3. Аудит & комплаенс: закон, доктрина, практика : монография / отв. ред. И. В. Ершова. — М. : Проспект, 2022. — 304 с.
4. Контрольно-надзорная и разрешительная деятельность в Российской Федерации : аналитический доклад / С. М. Плаксин (рук. авт. колл.), И. А. Абузярова [и др.] ; Российский союз промышленников и предпринимателей ; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». — М. : НИУ ВШЭ, 2021. — 148 с.