

Обсуждаем дисциплинарный кодекс: от ВККР к ВКД

Применение в отношении аудиторов мер дисциплинарного воздействия является, в основном, результатом осуществления внешнего контроля их деятельности. При осуществлении внешнего контроля и для применения мер воздействия установлены одинаковые требования. Единство и целостность мероприятий внешнего контроля и дисциплинарного производства предопределяет подход к составлению Дисциплинарного кодекса (далее Кодекс).

Таковыми требованиями с 1 января 2022 года будут **«обязательные требования»** и **«требования, установленные саморегулируемой организацией аудиторов»**. Эти требования определяют события нарушений, за которые применяются меры дисциплинарного воздействия.

Одновременно, с 1 января 2022 года внешний контроль получит новое название **«внешний контроль деятельности»**. Отличие заключается в следующем: действующее законодательство настроено на проверку качества работы (ВККР), то есть действий; будущая редакция закона подразумевает внешний контроль качества деятельности (ВКД).

Как известно, деятельность в общем смысле представляет совокупность действий, направленных на достижение определенного результата. Переход от проверки отдельных действий, предписанных стандартами аудита, к оценке конечного результата аудита, повлек за собой изменение названия мероприятий внешнего контроля с контроля качества работы (ВККР) на «контроль деятельности» (ВКД).

Новый подход к внешнему контролю связан с изменением парадигмы контроля, заложенной в Концепции развития аудиторской деятельности в РФ до 2024 г. и утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 31 декабря 2020 г. N 3709-р. Концепцией предусмотрен переход от контроля полноты исполнения процедур, предписанных стандартами аудиторской деятельности, к контролю обоснованности и результативности решений, принятых аудиторской организацией, аудитором при исполнении указанных процедур.

По смыслу Концепции, отдельные процедуры, предписанные стандартами аудиторской деятельности (МСА), перестают быть предметом контроля и используются в качестве средства контроля. Объектом внешнего контроля становятся конечные результаты аудита - оценка выводов в аудиторском заключении.

Положения Концепции нашли воплощение в изменениях, вводимых с 1 января 2022 года в Закон «Об аудиторской деятельности». В новой редакции закона стандарты аудита исключены из перечня обязательных требований, которые являются предметом внешнего контроля качества деятельности. Одновременно из статьи 7 закона исключены положения о том, что аудиторские стандарты являются обязательными для аудиторских организаций. Исключили условие несоблюдения МСА как основания для аннулирования аттестата аудиторов и внесены ряд других изменений, указывающих на реализацию Концепции.

Ранее перечень обязательных требований определялся законом «Об аудиторской деятельности» и носил субъективную оценку. В 2021 году в рамках объявленной «регуляторной гильотины» введен в действие Федеральный закон «Об обязательных требованиях». С введением закона обязательные требования перестали быть предметом субъективной оценки. Уполномоченный Орган государственного контроля обязан формировать перечень нормативных актов, содержащих обязательные требования, и вносить эти требования в специальный федеральный реестр.

В аудите государственный контроль осуществляется Федеральным казначейством в отношении аудиторских организаций, проводящих аудит в общественно-значимых организациях, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Государственный контроль в аудите регулируется Федеральным законом от 31 июля 2020 года N 248-ФЗ "О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

Предметом государственного контроля являются соблюдение контролируемыми лицами обязательных требований, установленных **нормативными правовыми актами**.

Законодательное понятие «нормативный правовой акт» отсутствует, в целях отнесения документа к нормативному правовому акту следует руководствоваться Постановлением Пленума Верховного Суда РФ от 25 декабря 2018 г. N 50. Как разъяснил Верховный суд, признаками, характеризующими *нормативный правовой акт*, являются: издание его в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления, иным органом, уполномоченной организацией или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений.

Международные стандарты аудиторской деятельности, не относятся к нормативным правовым актам по определению, уже в силу того, что утверждены не уполномоченным органом - Международной федерацией бухгалтеров, являются профессиональными инструкциями для аудиторов, не регулируют общественные отношения и не содержат правовых норм.

Кроме того, МСА не являются подлежащими регистрации приложениями к приказу Минфина о введении их в действие, и они не зарегистрированы Министерством юстиции как нормативные правовые акты. Нормативным правовым актом является только сам приказ Минфина, в котором отсутствуют указания на обязательное применение МСА. Отсутствуют такие указания и в будущей редакции закона об аудите.

Следует отметить, что это не дает аудиторам право игнорировать стандарты в своей профессиональной деятельности. Обоснованность выводов в аудиторском заключении может подтверждаться только рабочими документами, составленными на основании стандартов. Невыполнение требований МСА может толковаться как необоснованность выводов. Однако результаты проверки должны проецироваться на выводах по результатам аудита, но не на отдельных аудиторских процедурах, как это принято в настоящее время. Кроме того, в законе

об аудите содержатся специальные требования по применению стандартов аудита при организации внутреннего контроля и к содержанию аудиторского заключения. В этой части стандарты обязательны.

Вернемся к «обязательным требованиям», без которых немислимы документы, регулирующие осуществление внешнего контроля и применение дисциплинарных мер воздействия.

Законами о государственном контроле и законом об обязательных требованиях, обязанность по формированию обязательных требований возложена на Федеральный орган государственного контроля. В области аудита таким органом является Федеральное казначейство. Предметом государственного контроля являются обязательные требования.

Федеральный закон о государственном контроле не содержит определение для «обязательных требований», поскольку эти отношения регулируются специальным Федеральным законом «Об обязательных требованиях», который определяет правовые и организационные основы установления и оценки применения содержащихся в нормативных правовых актах требований, которые связаны с осуществлением *предпринимательской и иной экономической деятельности*, и оценка соблюдения которых осуществляется в рамках государственного контроля (надзора).

В пределах своих полномочий, Федеральное казначейство может установить обязательные требования для аудиторских организаций указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в части осуществления ими предпринимательской и иной экономической деятельности.

Кроме ограничения по кругу лиц, государственный контроль не распространяется на профессиональные требования. Международные стандарты аудита регулируют профессиональные отношения и не относятся к предпринимательской и иной экономической деятельности. Согласно изменениям в законе об аудиторской деятельности, в рамках государственного контроля Федеральное казначейство использует стандарты аудита для риск-ориентированного подхода при планировании своих проверок. Объектом же проверки остаются «обязательные требования».

В любом случае, в рамках своих полномочий Федеральное казначейство формирует эти требования только для организаций указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Перечень нормативных актов, содержащих обязательные требования с учетом изменения законодательства, пока отсутствует. В Федеральный реестр такие требования не внесены.

СРО не вправе самостоятельно определять обязательные требования и может использовать только требования, определенные Федеральным казначейством для указанных организаций, при этом не может распространять такие требования на другие аудиторские организации. В отношении «других» аудиторских организаций действуют только требования, установленные Саморегулируемой организацией аудиторов. При этом, будущая редакция закона не относит МСА к требованиям саморегулируемой организации, что прямо следует из закона.

Из буквального прочтения будущей редакции закона можно сделать вывод, что «обязательные требования» и «требования, установленные саморегулируемой организацией аудиторов» являются объектом внешнего контроля СРО для организаций указанных в [части 3 статьи 5](#) Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Для остальных организаций объектом проверки являются «требования, установленные саморегулируемой организацией аудиторов, в том числе требований к членству». Соответствующий подход используется и для применения мер дисциплинарного воздействия. Вопрос дискуссионный, но имеются основания на такую его постановку.

В настоящее время действует «Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы (ВККР) аудиторских организаций, аудиторов», который с 1 января 2022 году в большей части не может применяться, поскольку не соответствует вступающим в силу поправкам к закону. **Предложенный к обсуждению проект Дисциплинарного кодекса не учитывает предстоящие изменения и морально устарел на стадии его подготовки.**

Несомненно, будущая редакция закона «Об аудиторской деятельности» содержит много вопросов и требует тщательного анализа с учетом положений Федеральных законов «Об обязательных требованиях» и «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации». Меры воздействия следует согласовать с другими основаниями, установленными законом для исключения из реестра аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, и с изменениями, внесенными для аннулирования квалификационного аттестата аудитора и др. Такая несогласованность повлечет за собой правовую казуистику.

Без Классификатора нарушений невозможно подготовить и по существу рассмотреть особую часть Кодекса, без которой Кодекс будет не дисциплинарный, а процессуальный. В свою очередь, подготовка классификатора станет возможной, когда Федеральное казначейство составит перечень законодательства, содержащего обязательные требования при осуществлении государственного контроля, с учетом изменений в законодательстве, и внесет обязательные требования в Федеральный реестр.

С 1 января следующего года упраздняется Совет по аудиторской деятельности и Кодекс профессиональной этики аудиторов утверждается СРО. Перед составлением классификатора его следует утвердить. После выполнения этих мероприятий возможно составление Классификатора нарушений и подготовка Дисциплинарного кодекса.

Мы не ставим сейчас цели предсказать содержание Классификатора нарушений и надеемся, что этот документ станет предметом обсуждения профессионального сообщества, однако сам факт необходимости изменения содержания Классификатора и проекта Дисциплинарного кодекса с учетом предстоящих новаций законодательства очевиден.

Авдеев Ю.Б.,

аудитор, юрист

управляющий ПКАТ "Авдеев и К"