

## ОБЯЗАТЕЛЬНАЯ РОТАЦИЯ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ: ДОВОДЫ ЗА И ПРОТИВ

**С. Л. Никифоров,**

заслуженный экономист Российской Федерации и Республики Татарстан,  
генеральный директор ООО «ФБК Поволжье»;  
e-mail: acg-pkf@mail.ru

Данная публикация представляет собой анализ сложившейся ситуации вокруг вопроса об обязательной ротации аудиторских организаций. Рассматриваются условия, необходимые для ее введения, и возможные последствия, к которым это может привести. В качестве вывода автор, основываясь на своем 25-летнем опыте работы руководителем аудиторской организации, предлагает перечень мер, внедрение которых в практику аудиторской деятельности позволит более эффективно, чем обязательная ротация аудиторских организаций, разрешить многие накопившиеся проблемы.

This paper analyzes the existing situation around of a question on mandatory audit firm rotation. It reveals the conditions necessary for the reform and possible consequences that may result from the forced introduction of mandatory rotation. Based on his 25-years experience as the audit firm director, the author concludes by proposing a list of measures whose application in the practice of audit firms will help to solve the existing problems more effectively than a mandatory audit firm rotation.

*Ключевые слова:* аудит; аудитор; аудиторская организация; обязательная ротация.

*Key words:* audit; auditor; audit firm; mandatory rotation.

УДК 657.6, 336.7

Центральный банк Российской Федерации 14 ноября 2016 г. провел конференцию «Современный аудит: проблемы и перспективы». Одной из наиболее спорных тем, обсуждаемых на конференции, стало возможное введение обязательной ротации аудиторских организаций в Российской Федерации (далее – обязательная ротация). Теоретически введение обязательной ротации должно способствовать укреплению независимости аудиторской организации и повышению качества аудита. Имеется ли мировой опыт, подтверждающий это предположение?

Конгресс США еще в июле 2013 г. заблокировал обязательную ротацию для американских публичных компаний.

В Евросоюзе требования по обязательной ротации вступили в силу в июле 2014 г. Государствам – членам ЕС было предоставлено два года, т. е. до июня 2016 г., чтобы принять и опубликовать положения, необходимые для выполнения Регламента Европейского парламента и Совета Европейского союза № 537/2014 [1]. Данное обстоятельство не позволяет пока говорить о наличии во всех странах Евросоюза какой-либо сложившейся распространенной практики обязательной ротации.

Кроме Евросоюза, всего несколько стран ввели норму об обязательной ротации – Марокко, Турция, Грузия, Индия и Китай.

Между тем 7 июня 2016 г. Совет по аудиторской деятельности при Минфине России, одобряя проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации, признал необходимым ввести обязательную ротацию как «ответ на общественный запрос и распространенную международную практику» [2].

Что касается общественного запроса на необходимость ротации, то по данному вопросу в общедоступных источниках информации удалось найти только одно сообщение – о проведении опроса Российским союзом промышленников и предпринимателей. Большинство опрошенных компаний – пользователей аудиторских услуг выступили категорически против обязательной ротации.

Серьезное сомнение в достаточной проработанности предложения о введении обязательной ротации вызывает и периметр организаций, по которым министерство предлагает ввести ее обязательность, определяя его кругом так называемых общественно значимых хозяйствующих субъектов (ОЗХС).

Между тем Минфин России не может не знать, что обязательность ротации вводится, например, в ЕС в отношении так называемых субъектов общественного интереса (*public interest entity – PIE*), т. е. кредитных, страховых организаций и котируемых компаний. Периметр *PIE* совпадает с кругом организаций, в отношении которых Центральный банк Российской Федерации уже сегодня осуществляет свои надзорные функции. А вот периметр ОЗХС существенно выходит за рамки *PIE* (и надзорные функции Банка России). Как известно, к ОЗХС относятся в том числе и акционерные общества с долей государства в уставном капитале 25% и более, созданные в основном в процессе массовой приватизации. Среди них может оказаться, например, какая-нибудь районная прачечная с 25%-ной долей государства в уставном капитале, которая вряд ли может быть отнесена к примерам распространенной международной практики обязательной ротации аудиторов.

Действующее законодательство, регулирующее аудиторскую деятельность, допускающее, в частности, регистрацию на одно лицо неограниченного количества аудиторских организаций, также трудно назвать совершенным. Это же лицо может подтвердить минимальную численность аудиторов в неограниченном числе аудиторских организаций. Речь идет о так называемых компаниях-клонах, когда один бенефициар владеет несколькими аудиторскими организациями с похожим названием, одними и теми же аудиторами, зачастую с единым адресом и даже с одним директором. При этом каждая такая компания формально является самостоятельным субъектом аудиторской деятельности, внесенным в реестр Минфина России<sup>1</sup>.

В этом случае обязательность ротации лишь только усилит недобросовестную конкуренцию на аудиторском рынке. Если учесть, что Закон о федеральной контрактной системе<sup>2</sup> не содержит прямого запрета на участие в конкурсах по отбору аудитора аффилированных лиц, то обязательность ротации и вовсе окажется каким-то фарсом.

Еще один недочет, препятствующий форсированному введению обязательной ротации, был выявлен в результате реализации данного Президентом Российской Федерации В. В. Путиным Поручения от 19.12.2015 № Пр-2629. В нем речь идет в том числе о совершенствовании конкурсных процедур отбора аудиторских организаций путем внедрения эффективных антидемпинговых механизмов, определении типовых нестоимостных критериев и порядка их оценки. Срок выполнения Поручения давно истек, а этот раздел в полном объеме так и не был исполнен.

В то же время практика конкурсного отбора аудитора в России изобилует примерами, когда нестоимостные критерии либо поощряют демпинг, либо являются фактически запретительными. Например, какой-нибудь условный учебно-производственный комбинат выставляет требования, когда максимальное число баллов получает аудиторская организация, имеющая в штате не менее 20 аудиторов с единым аттестатом и выручку от оказания аудиторских услуг в объеме 200 млн руб. в год. Есть ли смысл введения обязательной ротации в данной ситуации?

Более того, по данным компании PwC, имеющаяся международная практика в отдельных странах свидетельствует о том, что обязательная ротация способствует вытеснению с рынка средних и мелких аудиторских организаций.

Необходимо упомянуть и еще одно важное обстоятельство, связанное с введением обязательной ротации. Ситуация с дефицитом профессиональных кадров за пределами Москвы такова, что в регионах

обязательная ротация превратится либо в переход группы аудиторов вместе с клиентом из одной аудиторской организации в другую (без какой-либо смены подходов к проведению аудиторской проверки); либо в переход от одной аудиторской компании – клона к другой с сохранением того же персонала аудиторов, обслуживающих клиента; либо если аудируемая компания достаточно крупная, в переход клиента в компанию «большой четверки», что еще больше увеличит ее постоянно растущую долю на российском аудиторском рынке, составляющую сегодня уже 46% [3].

Чрезвычайно важно отметить, что в государствах ЕС введение обязательности ротации не рассматривалось как применение некой обособленной меры, а стало частью реформы обязательного аудита, устанавливающей, с одной стороны, определенные требования ко всем случаям обязательного аудита, с другой – более жесткие требования к обязательному аудиту организаций, представляющих общественный интерес (PIE). Ничего подобного упомянутый проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации не предусматривает.

Вместе с тем ряд требований к обязательному аудиту, принятых в Евросоюзе и направленных на повышение независимости аудитора и качества аудита, можно принять уже сейчас и в России. Речь идет об установлении так называемого черного списка определенного перечня услуг, не совместимых с проведением обязательного аудита ОЗХС, и о введении ограничения на предельный размер выручки от услуг, не связанных с обязательным аудитом, предоставляемых аудируемому лицу (в ЕС – не более 70%).

Анализ зарубежных публикаций на тему обязательной ротации выявил как минимум дискуссионный характер вопроса введения обязательной ротации.

Так, в частности, группа американских ученых опубликовала свой доклад в журнале Американской бухгалтерской ассоциации «*The Accounting Review*». Авторы доклада Кендал Боулин из Университета штата Миссисипи, Джессен Хобсон из Университета штата Иллинойс в Урбане-Шампейне и Дэвид Пирси из Университета штата Массачусетс в Амхерсте утверждают, что «вынуждение компаний менять своих аудиторов представляет большую угрозу для профессионального скептицизма» [4].

Парми Натесан, дипломированный бухгалтер, руководитель Центра по корпоративному управлению в Институте директоров в Южной Африке, в своей публикации утверждает, что «введение нового закона, требующего обязательной ротации аудиторской фирмы, может принести больше вреда, чем пользы. В частности, он бы работал против попыток сделать сильное управление типичным признаком работы компании, а не чем-то, что навязывается извне».

Автор продолжает, что «делая ротацию аудиторов обязательным требованием, мы продвигаем менталитет формального подхода. В то время как обязательная ротация аудиторов, несомненно, создает впечатление большей независимости и, следовательно,

<sup>1</sup> Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 03.07.2016 с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016).

<sup>2</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (ред. от 03.07.2016 с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016).

создаст впечатление лучшего финансового контроля, она (ротация), на самом деле, может только этим и ограничиться» [5].

Правоту данных слов давно подтвердила российская практика. Одиннадцать лет назад была введена обязательность конкурсного отбора аудиторской организации по процедурам госзакупок. Намерения были благие – повысить качество аудита и независимость аудитора. Однако на практике как раз и был продемонстрирован менталитет формального подхода в чистом виде. Результат был получен прямо противоположный ожидаемому. По итогам проведенных конкурсов, качество аудита резко упало, также понизилась и стоимость аудиторских услуг. А попытка некоторых аудируемых организаций и аудиторов хоть как-то сохранить приемлемый уровень качества аудита еще более увеличила потребность в неформальных отношениях между аудитором и заказчиком.

Подводя итог вышесказанному, на наш взгляд, следует признать, что введение обязательности ротации не будет содействовать реализации заявленных Минфином России целей, а послужит дополнительным стимулом для усиления недобросовестной конкуренции на аудиторском рынке и приведет к дальнейшему снижению качества аудита и дальнейшей монополизации аудиторского рынка.

Безусловно, необходима профессиональная дискуссия о целесообразности введения обязательной ротации с участием широкого круга заинтересованных лиц. При этом, исходя из уже сложившейся международной практики, она не должна выходить за периметр организаций финансового сектора и публичных компаний.

Кроме того, результаты этой дискуссии будут иметь мало практического смысла, если не принять меры, которые смогут создать условия для обеспечения реальной независимости аудитора, снижения уровня недобросовестной конкуренции и повышения качества аудита. Среди этих мер можно было бы выделить следующие:

1. Установление законодательной нормы, предусматривающей возможность для аудитора, работающего в нескольких аудиторских организациях, предоставлять свой аттестат для подтверждения минимальной численности аудиторов только в одной из них.

2. Установление дополнительной нормы, определяющей для организаций финансового сектора и публичных компаний требуемое законом минимальное

количество аудиторов в штате аудиторской организации (с так называемыми единственными аттестатами), дающее право работы с данными организациями, должно подтверждаться только численностью работников, имеющих в аудиторской организации основное место работы.

3. Установление в качестве условия допуска к участию в конкурсе по отбору аудиторской организации требования об обязательности наличия у участника конкурса официального интернет-сайта, раскрывающего информацию о масштабе деятельности участника конкурса (выручке от оказания аудиторских услуг, количестве выданных аудиторских заключений, в том числе по видам аудита и ОЗХС), его потенциальных возможностях (количестве аудиторов в штате, в том числе по основному месту работы, в том числе с единым аттестатом) за последний отчетный год.

4. Установление в законодательстве, регулирующем конкурсные закупки, нормы, запрещающей одновременное участие в конкурсах аффилированных компаний, имеющих одного бенефициара.

5. Разработка и внедрение эффективных антидемпинговых механизмов при организации конкурсного отбора аудиторских организаций, включая применение типовых нестоимостных критериев и утвержденного порядка их оценки.

6. Установление перечня услуг, не совместимых с оказанием услуги по обязательному аудиту ОЗХС.

7. Установление ограничения на объем услуг, предоставляемых аудитором аудируемому лицу одновременно с услугой по проведению обязательного аудита.

8. Рассмотрение возможности установления обоюдной (с аудиторской организацией) ответственности аудируемого лица за фальсификацию аудиторского заключения. Очевидно, что фальсификация, как правило, появляется только тогда, когда на нее есть спрос.

В подтверждение вышесказанного можно только добавить, что еще никто не представил каких-либо данных о взаимосвязи отсутствия обязательной ротации аудиторских организаций со случившимся фактом банкротства, мошенничества либо отзыва лицензии у коммерческого банка. А вот выявить взаимосвязь с сомнительной независимостью аудиторской организации, низкой профессиональной этикой аудиторов, их низкой квалификацией и сегодняшним состоянием российского аудиторского рынка, не способным обеспечить достижение целей аудиторской деятельности, не составит труда.

### Список литературы

1. Реформа рынка обязательного аудита в ЕС – часто задаваемые вопросы (обновленная версия). Брюссель, 17 июня 2016. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-2244\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2244_en.htm)
2. Проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации. [http://minfin.ru/common/upload/library/2016/06/main/proj\\_concep\\_ot\\_230616.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/2016/06/main/proj_concep_ot_230616.pdf)
3. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации. [http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex/](http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/)
4. Warmoll Ch. Обязательная ротация аудиторов представляет большую угрозу для скептицизма, говорят ученые. 20 июля 2015. <http://www.accountancyage.com/aa/news/2418366/mandatory-audit-rotation-big-threat-to-scepticism-say-academics>
5. Анализ: обязательная ротация аудиторских фирм. 1 марта 2015. <http://www.accountancysa.org.za/analysis-mandatory-audit-firm-rotation/>