



Бухгалтерский учет, статистика

Научная статья

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2023.4/11659>

JEL: M42; M48; G18

Система регулирующих документов в области профессиональной аудиторской этики: современное состояние и направления совершенствования

А. В. Кудряшова^{1✉}, И. В. Панина²

^{1,2} Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1,
394018, Воронеж, Российская Федерация

Предмет. Соблюдение аудиторами норм профессиональной этики – основополагающий фактор поддержания репутации аудиторской профессии в целом. Обеспечение такой репутации крайне важно для института аудиторства, поскольку без нее аудиторское заверение отчетной информации может быть быстро замещено конкурирующими формами – например, общественным заверением, процедурами проверки с использованием искусственного интеллекта. В данной ситуации риски, связанные с потерей репутации аудиторов, целесообразнее предотвращать, чем устранять их последствия, которые могут быть катастрофическими для рынка аудиторских услуг в целом. Для этого нормы профессиональной аудиторской этики должны быть едиными, установленными авторитетной стороной, понятными и для аудиторов, и для широкой общественности, а их нарушение должно пресекаться и строго караться. В этой связи важно обеспечить актуальную, непротиворечивую, централизованную систему документов, регулирующих эти нормы. Статья посвящена современным организационным проблемам этой системы в Российской Федерации.

Цели. Раскрыть ключевые, с точки зрения авторов, современные проблемы в организации системы документов, устанавливающих нормы профессиональной этики аудиторов в Российской Федерации, составляющие угрозы российскому аудиторскому рынку; предложить возможные варианты их решения.

Методология. Результаты исследования получены с использованием анализа, синтеза, аналогии, логического подхода, классификации и других методов. Указанные методы и подходы применялись к обязательным требованиям к аудиторами, содержащимся в нормативных правовых актах и иных регулирующих документах, системе государственного регулирования и профессионального саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, статистическим материалам Минфина России, характеризующим российский аудиторский рынок; сложившимся юридическим и аудиторским практикам, актуальным разработкам, представленным в специализированной научной литературе.

Результаты. Выделены проблемы, связанные с возложением ответственности за актуализацию Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций; превашированием решений Банка России в области профессиональной аудиторской этики на финансовом рынке над этими документами. Предложена организация процесса обновления Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, сохраняющая изначально предусмотренную иерархию сторон, участвующих в регулировании аудиторской деятельности.

Выводы. Сделаны выводы об отсутствии на сегодняшний день органа, ответственного за актуализацию основных документов, содержащих обязательные требования к аудиторам в части соблюдения норм профессиональной этики; приоритете решений Банка России в области профессиональной аудиторской этики в финансовом секторе над соответствующими обязательными требованиями федерального уровня. Аргументированы и предложены для дальнейшей профессиональной и научной дискуссии варианты решения этих проблем.

Ключевые слова: аудит, Кодекс профессиональной этики аудиторов, Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, Минфин России, Банк России.

Для цитирования: Кудряшова, А. В. & Панина, И. В. (2023). Система регулирующих документов в области профессиональной аудиторской этики: современное состояние и направления совершенствования. *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*, (4), 115–127. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2023.4/11659>

Введение

Современный этап общественного развития характеризуется высокой скоростью и волатильностью хозяйственных процессов. В этой ситуации возрастает значение доступа к достаточной, актуальной, релевантной и достоверной отчетной информации, и одновременно активно формируется общественный запрос на ее независимое профессиональное заверение.

Для флагманов своих рынков независимое заверение отчетности – это отчасти нормативное требование, а в отсутствие последнего – сформировавшаяся деловая практика. Для экономических субъектов, стремящихся к такому статусу, независимое экспертное подтверждение отчетности является и необходимым фактором наращивания социально-репутационного капитала, и одним из хорошо считываемых признаков выхода бизнеса на новый, более высокий уровень.

Традиционно заверение финансовой отчетности, а теперь и нефинансовых отчетов – это

работа аудиторов. В контексте рассматриваемой темы подчеркнем следующие особенности российского аудиторского рынка:

- тренд на снижение числа аудиторов и аудиторских организаций (табл. 1);

- активную роль аудиторов в заверении отчетной информации организаций (табл. 2, 3). Это также подчеркивается в работах Р. А. Алборова, С. М. Концевой, С. В. Козменковой (2019), К. К. Арабян (2021b), Е. М. Гутцайта (2022a, 2022b, 2023), Е. Ю. Итыгиловой (2019), А. В. Петуха, М. Ф. Сафоновой (2019), С. А. Рассказовой-Николаевой (2023), В. Т. Чае, Е. С. Винидиктова (2022) и др.;

- высокую чувствительность объема рынка к общеэкономической ситуации (табл. 4).

Из этих особенностей следует:

- что в настоящее время и на оцениваемую перспективу институт аудиторства имеет большое значение для экономики, поскольку аудиторы – основные субъекты независимого экс-

Т а б л и ц а 1

Аудиторский рынок в Российской Федерации: аудиторы, аудиторские организации

Категории	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2018 г.	На 31 декабря 2019 г.	На 31 декабря 2020 г.	На 31 декабря 2021 г.	На 31 декабря 2022 г.
1. Имеют право на осуществление аудиторской деятельности – всего	5,1	5,0	4,8	4,7	4,5	4,2	3,9	2,7
в том числе:								
аудиторские организации	4,4	4,4	4,2	4,1	3,9	3,6	3,4	2,4
индивидуальные аудиторы	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5	0,3
2. Аудиторы – всего	21,5	19,6	19,6	19,6	18,8	17,5	17,0	16,4
в том числе с единым аттестатом	3,5	3,6	4,0	4,3	4,7	4,6	4,6	4,3

И с т о ч н и к: составлено авторам по данным Минфина России (https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex).

пертного заверения раскрываемой финансовой и нефинансовой информации организаций;

– аудиторский рынок в Российской Федерации не является в достаточной мере устойчивым и саморегулируемым рыночными механизмами, ему требуется государственная поддержка;

– в силу специфики социально-экономической роли аудиторов как посредников в сталкивающихся экономических интересах множества заинтересованных сторон большое значение для их деятельности имеет профессиональная этика. Риски потери аудиторами репутации независимых и объективных экспертов из-за резонансных случаев нарушения ими норм профессиональной этики необходимо предотвращать, поскольку последствия наступления таких рисков ситуаций могут быть катастрофическими для аудиторского рынка. Для этого система документов, устанавливающих нормы профессиональной аудиторской этики в Российской Федерации, должна быть согласованной и своевременно актуализироваться.

В последнее время очевиден спад научного интереса к проблемам профессиональной аудиторской этики, несмотря на их очевидную важность. Так, в электронной библиотеке Elibrary.ru представлена одна публикация за 2023 г., посвященная непосредственно профессиональной аудиторской этике, а за 2022 г. – две.

Среди более ранних изданий особый интерес представляют труды об изменениях концепции аудита К. К. Арабян (2019). В работе данный автор среди базовых концепций, слагающих парадигмальный фундамент аудита, называет концепцию этики, а среди его основных принципов то, что аудит является деятельностью с повышенной этической ответственностью. Аналогичное утверждение сделано В. Т. Чае, Е. С. Винидиктовым (2022), Н. А. Лосевой (2018). В статье К. К. Арабян (2021а) подчеркивается роль этического кризиса в аудите 2000-х гг. в изменениях системы его государственного регулирования. А. А. Василенко (2012) раскрывает взаимосвязь концепций предпосылок в аудите и

Т а б л и ц а 2

Аудиторский рынок в Российской Федерации: количество клиентов аудиторов

Показатель	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.
Клиенты, бухгалтерская отчетность которых проаудирована	71 841	74 537	78 087	78 688	80 118	88 832	76 570	68 811

И с т о ч н и к: составлено авторами по данным Минфина России (https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex).

Т а б л и ц а 3

Количество организаций в Российской Федерации по данным государственной регистрации

Показатель	На 1 января 2018 г.	На 1 января 2019 г.	На 1 января 2020 г.	На 1 января 2021 г.	На 1 января 2022 г.	На 1 января 2023 г.
Количество организаций всех форм собственности и по всем обследуемым видам деятельности – всего	4 561 737	4 214 742	3 826 895	3 517 446	3 345 117	3 285 118

И с т о ч н и к: составлено авторами по данным ЕМИСС (<https://fedstat.ru/indicator/58109>).

Т а б л и ц а 4

Аудиторский рынок в Российской Федерации: динамика доходов аудиторских организаций

Показатель	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.
Объем оказанных услуг – всего, млрд руб.	56,1	57,1	55,4	58,5	57,0	59,9	62,0	58,4
Прирост по сравнению с прошлым годом, %	+4,7	+1,8	-2,9	+5,5	-2,6	+4,9	+3,6	-5,8

И с т о ч н и к: составлено авторами по данным Минфина России (https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex).

принципов профессиональной аудиторской этики. Л. Г. Макарова и М. В. Губочкина (2014) в работе представляют результаты обзора принципов профессиональной аудиторской этики. С. В. Козменкова, Д. Д. Зубков и А. А. Ушаков (2020) проводят сравнение этических принципов аудитора и судебного эксперта-экономиста. В нескольких статьях анализируется подход к оценке этических компетенций претендентов на получение статуса аудитора на квалификационном аудиторском экзамене (Казакова, 2022; Красильникова, Казакова и др., 2017; Красильникова, Мельник и др., 2017) и в рамках дополнительных сертификаций, осуществляемых Единой аттестационной комиссией (Казакова, 2021). Таким образом, организационным аспектам функционирования системы регулирования профессиональной аудиторской этики в нашей стране в академических кругах уделяется недостаточно внимания.

Цель настоящего исследования – раскрыть ключевые с точки зрения авторов современные проблемы в организации системы документов, устанавливающих нормы профессиональной этики аудиторов в Российской Федерации, составляющие угрозы российскому аудиторскому рынку; предложить возможные варианты их решения.

В качестве рабочей гипотезы аргументированы необходимость профилирования рисков потери репутации институтом аудита вместо устранения последствий такой ситуации; прямая зависимость уменьшения практики нарушения аудиторами норм профессиональной этики от качества регулирующих документов по вопросам аудиторской этики, в том числе их согласованности, «читабельности», отражения в них передовых идей и лучших практик.

Далее в статье обзорно представлены материалы и методы исследования, раскрыты полученные результаты, показан потенциал их практического применения.

Материалы и методы исследования

Результаты исследования были получены с использованием анализа, синтеза, аналогии, логического, исторического подходов, классификации и ряда других. Указанные методы и подходы мы применяли:

– к обязательным требованиям к аудиторами, содержащимся в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», нормативных актах Банка России, Кодексе профессиональной этики аудиторов, Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций;

– документам уровня профессионального саморегулирования: Кодексу профессиональной этики аудиторов Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» (СРО ААС), Правилам независимости аудиторов и аудиторских организаций – членов СРО ААС, Требованиям к деловой (профессиональной) репутации аудиторов, аудиторских организаций – членов СРО ААС, лиц, желающих стать членами СРО ААС в качестве аудиторов и аудиторских организаций;

– статистическим материалам Минфина России, характеризующим российский аудиторский рынок (Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации; https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex);

– статистической информации, публикуемой в Единой межведомственной информационно-статистической системе (ЕМИСС; <https://fedstat.ru>);

– актуальным разработкам, представленным в специализированной научной и научно-методической литературе.

Результаты

Важной предпосылкой эффективности мер по внедрению норм профессиональной аудиторской деятельности во все ее аспекты является оптимально достаточная, надлежащая, непротиворечивая и удобная к использованию регуляторно-документальная база.

Специальные этические требования к аудиторами закреплены в следующих основных документах:

1) документы федерального уровня:

– Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

– Кодекс профессиональной этики аудиторов. Данный Кодекс был разработан на основе Международного кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров (Кодекса СМСЭБ). Непосредственно Кодекс СМСЭБ не введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России, но к нему есть отсылки во введенных стандартах;

– Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций – свод требований по обеспечению независимости аудиторов при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, и разъяснений по их соблюдению;

2) документы уровня профессионального саморегулирования:

- Кодекс профессиональной этики аудиторов СРО ААС;
- Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций - членов СРО ААС;
- Требования к деловой (профессиональной) репутации аудиторов, аудиторских организаций – членов СРО ААС, лиц, желающих стать членами СРО ААС в качестве аудиторов и аудиторских организаций.

Поскольку все аудиторы и аудиторские организации должны быть членами СРО ААС, документы в области профессиональной аудиторской этики уровня профессионального саморегулирования (документы СРО ААС) обязательны для всех аудиторов в Российской Федерации.

Согласно п. (б) ч. 3 ст. 5.2 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций являются частью обязательных требований к аудиторам.

В последние годы реформируется российская система регулирования аудиторской деятельности. В качестве активного игрока с обширными полномочиями в эту сферу вошел Банк России. Его роль пока только обретает конкретные черты. Этот процесс не завершен, он сопровождается некоторыми сложностями в области распределения прав между регулирующими органами. В том числе это затронуло и сферу аудиторской этики.

Покажем систему принятия и обновления этих документов в ее современном состоянии, включая субъектов, выпускающих регулирующие документы в области аудиторской этики, их взаимодействие по этим вопросам, виды соответствующих нормативных правовых актов, которыми утверждаются нормы профессиональной этики и уровни, на которых они действуют (табл. 5).

В этой системе, на наш взгляд, есть две основные проблемы, которые требуют решения:

1) после упразднения Совета по аудиторской деятельности при Минфине России одобренные им Кодекс профессиональной этики аудиторов

Т а б л и ц а 5

Система принятия регулирующих документов в области профессиональной аудиторской этики в Российской Федерации: современное состояние

Выпускающий орган	Действие	Наименования документов	Виды документов	Уровень действия
Совет по аудиторской деятельности при Минфине России (упразднен)	Одобрение →	Кодекс профессиональной этики аудиторов. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций	–	Федеральный
Банк России	Принятие → Согласование в части аудиторских услуг на финансовом рынке	Нормативные акты Банка России в сфере аудиторской деятельности на финансовом рынке	Указания Банка России	Финансовый рынок в Российской Федерации
СРО ААС	Утверждение →	Кодекс профессиональной этики аудиторов. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций – членов СРО ААС. Требования к деловой (профессиональной) репутации членов СРО ААС, физических лиц и коммерческих организаций, желающих стать членами СРО ААС (кроме положений, относящихся к деятельности аудиторских организаций на финансовом рынке)	Решения Правления СРО ААС	Члены СРО ААС (фактически федеральный уровень)

И с т о ч н и к: авторская разработка.

и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций остались без курирующего органа, и не ясно, кто будет вносить в них изменения.

Для решения этого вопроса мы предлагаем утверждать российские Кодекс и Правила и вносить в них изменения в том же порядке, в котором вводятся в действие на территории Российской Федерации МСА, – приказами Минфина России с той же подготовительной процедурой (табл. 6).

При такой процедуре за Кодексом профессиональной этики аудиторов и Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций закрепляется постоянный куратор – Минфин России, соответствующий статусу обязательных требований федерального уровня, а информационную подготовку принятия решений об их обновлении ведет компетентная структура, обладающая самым большим соответствующим опытом в России – СРО ААС;

2) указания Банка России, которые он может принимать по вопросам профессиональной аудиторской этики на финансовом рынке, по юридической силе выше Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренных в прошлом упраздненным Советом по аудиторской деятельности и имеющих неопределенный юридический статус и непонятное положение в иерархии российских нормативных правовых актов (возможно, не входят в нее).

Нормативный правовой акт – это официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение и отмену правовых норм. Юридическая сила норматив-

ного правового акта – свойство акта порождать определенные правовые последствия. Юридическая сила акта указывает на место акта в системе нормативных правовых актов.

В Российской Федерации принята следующая иерархия нормативных правовых актов (представлена в табл. 7 по убыванию юридической силы).

Таким образом, в сегодняшней конфигурации системы принятия регулирующих документов в области аудиторской этики Банк России может принять любое указание, которое будет юридически превалировать над Кодексом профессиональной этики аудиторов и Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций.

Если реализовать нашу рекомендацию об утверждении Кодекса и Правил приказами Минфина России, может возникнуть содержательная юридическая коллизия между актами Минфина России и Банка России, поскольку они относятся к одному иерархическому уровню и одной отрасли права¹. Такие коллизии решаются по следующему общему правилу: нормы, установленные специализированным нормативным правовым актом, превалируют над нормами общего акта (*Lex specialis derogat generali*).

Следовательно, фактически Банк России может принять любое указание в области профессиональной аудиторской этики на финансовом рынке, которое будет иметь приоритет перед приказами Минфина России (рисунок). Справедливости ради отметим, что эта коллизия относится не только к вопросам профессиональной аудиторской этики.

¹ Морозова Л. А. Теория государства и права : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2010. С. 263.

Т а б л и ц а 6

Предлагаемая процедура внесения изменений в Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций

СРО ААС	Минфин России
Изменения, связанные с изменениями Кодекса СМСЭБ	
1. Экспертиза применимости изменений в Российской Федерации. 2. Перевод Кодекса СМСЭБ в новой редакции на русский язык. 3. Подготовка предложений Минфину России об утверждении изменений в российском Кодексе, Правилах	Утверждение изменений в Кодексе, Правилах приказами
Изменения, не связанные с изменениями Кодекса СМСЭБ	
Подготовка предложений Минфину России об утверждении изменений в российском Кодексе, Правилах	Утверждение изменений в Кодексе, Правилах приказами

И с т о ч н и к: авторская разработка.

Система нормативных правовых актов в Российской Федерации

Уровень	Комментарий
1. Конституция Российской Федерации	Основной закон государства
2. Международные договоры	Являются частью правовой системы России (Конституция Российской Федерации, ст. 15, п. 4). Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора
3. Федеральные конституционные законы (ФКЗ) и федеральные законы (ФЗ) (в том числе кодексы)	По предметам федерального ведения принимаются ФКЗ и ФЗ, имеющие прямое действие на всей территории Российской Федерации. По предметам совместного ведения Российской Федерации и субъектов издаются ФЗ и принимаемые в соответствии с ними нормативные правовые акты субъектов. ФКЗ в иерархии выше, чем ФЗ. ФКЗ принимаются в соответствии с Конституцией Российской Федерации по вопросам, в ней предусмотренным
4. Федеральные подзаконные правовые акты	– Указы и распоряжения Президента Российской Федерации; – постановления Правительства Российской Федерации. Могут быть отменены Президентом Российской Федерации, если противоречат документам более высоких уровней; – акты федеральных органов исполнительной власти. Это нормативные правовые акты, которые издают министерства, федеральные службы, агентства, Банк России, ЦИК России, Генеральная прокуратура и другие федеральные органы власти
5. Конституции (уставы) субъектов Российской Федерации	Не должны противоречить нормативным правовым актам более высоких уровней
6. Законы субъектов Российской Федерации	
7. Подзаконные правовые акты субъектов Российской Федерации	
8. Муниципальные правовые акты	

И с т о ч н и к: составлено автором по данным <http://duma.gov.ru/news/51913>.

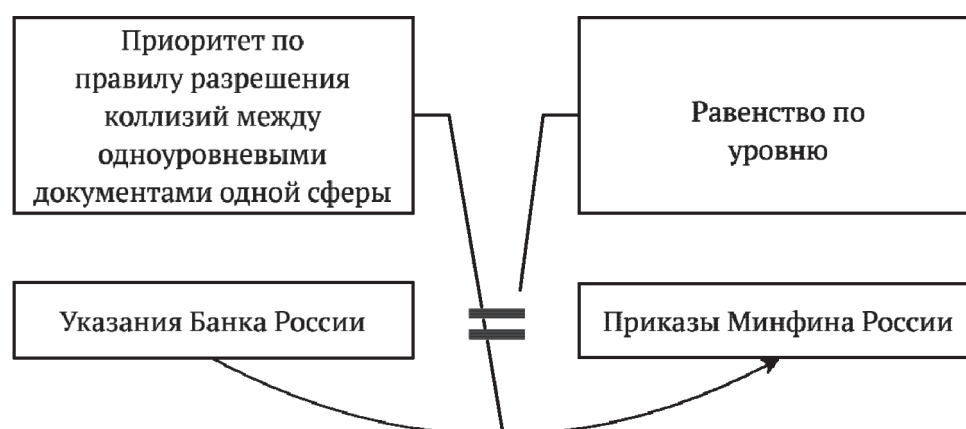


Рисунок. Возможная содержательная юридическая коллизия между указаниями Банка России и приказами Минфина России в области регулирования аудиторской деятельности [разработано авторами]

Мы полагаем, что этические принципы и требования, установленные Кодексом профессиональной этики аудиторов и Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций универсальны и полностью исчерпывают потребность в регулировании профессиональной аудиторской этики на финансовом рынке. Для Банка России полномочия по регулированию вопросов аудиторской этики избыточны.

Таким образом, усовершенствованный нами организационный механизм принятия регулируемыми органами документов в области профессиональной аудиторской этики схематично представлен в табл. 8.

Обсуждение результатов

Прямая зависимость качества аудиторских услуг от степени приверженности аудиторов требованиям профессиональной этики отмечается не только отечественными, но и зарубежными специалистами (Hazgui & Brivot, 2022; Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016). Более активному и тщательному соблюдению норм профессиональной аудиторской этики на практике способствует четкая, прозрачная и непротиворечивая их система.

На сегодняшний день в российской системе нормативного регулирования вопросов профессиональной аудиторской этики мы можем выделить две основные проблемы:

1) вследствие прекращения работы Совета по аудиторской деятельности одобренные им Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций перестали актуализироваться. Основными нормотворческими органами в сфере аудиторской деятельности являются Минфин России, Банк России и СРО ААС. Саморегулируемая организация аудиторов имеет свои собственные Кодекс этики и Правила независимости. Если вменить ей в обязанности курировать общероссийские Кодекс и Правила, то, во-первых, это нарушит их статус федеральных обязательных требований, во-вторых, породит двойную работу СРО ААС. Изначально задуманный статус Банка России как отраслевого регулятора аудиторской деятельности на финансовом рынке не соответствует полномочию обновлять общероссийские Кодекс и Правила. Таким образом, учитывая то, что эти документы являются источниками обязательных требований к

Т а б л и ц а 8

Система принятия регулирующих документов в области профессиональной аудиторской этики в Российской Федерации: предложения по совершенствованию

Выпускающий орган	Действие	Наименование документа (-ов)	Вид документа (-ов)	Уровень действия
Минфин России	↑ Утверждение (1), (2) →	(1) Кодекс профессиональной этики аудиторов; (2) Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций	Приказ Минфина России	Федеральный
Предложения по (1), (2) СРО ААС	↑ Утверждение (3) – (5) →	(3) Кодекс профессиональной этики аудиторов; (4) Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций – членов СРО ААС; (5) Требования к деловой (профессиональной) репутации членов СРО ААС, физических лиц и коммерческих организаций, желающих стать членами СРО ААС (за исключением положений, относящихся к деятельности аудиторских организаций на финансовом рынке)	Решения Правления СРО ААС	Члены СРО ААС (фактически федеральный уровень)
Предложения по (3) – (5) Банк России	↑ Утверждение (6) →	(6) Нормативные акты Банка России в сфере аудиторской деятельности на финансовом рынке, кроме вопросов профессиональной аудиторской этики, с трансляцией в них норм (1), (2)	Указания Банка России	Финансовый рынок в Российской Федерации

И с т о ч н и к: авторская разработка.

аудиторам наряду с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», другими федеральными нормативными правовыми актами, логично отнести это к функциям Минфина России;

2) по правилу разрешения коллизий между одноуровневыми документами одной сферы нормативные правовые акты, которые может выпустить Банк России в области профессиональной аудиторской этики, на финансовом рынке будут превалировать над общероссийскими Кодексом профессиональной этики аудиторов и Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций. Такая ситуация наблюдается сейчас, когда у этих документов неясный правовой статус. Она будет иметь место и при их утверждении приказами Минфина России. Мы полагаем, что нормы профессиональной аудиторской этики едины для всех аудиторов вне зависимости от того, какая секторальная, отраслевая принадлежность у их клиентов. Таким образом, у Банка России целесообразно забрать функцию принятия нормативных правовых актов в области профессиональной аудиторской этики, оставив обязанность вносить предложения по совершенствованию общероссийских Кодекса и Правил в Минфин России и регулирующих документов по вопросам аудиторской этики СРО ААС в саморегулируемую организацию.

Авторы надеются привлечь внимание уполномоченных органов государственной власти и профессиональной общественности к этим насущным проблемам и инициировать соответствующие обсуждения и принятие долгожданных решений.

Заключение

Мы констатировали следующие основные структурные проблемы современной системы принятия регулируемыми органами документов в области профессиональной аудиторской этики в Российской Федерации:

1) после упразднения Совета по аудиторской деятельности при Минфине России одобренные им Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций остались без курирующего органа, и не ясно, кто будет вносить в них изменения;

2) указания Банка России, которые он может принимать по вопросам профессио-

нальной аудиторской этики, по юридической силе выше Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренных упраздненным Советом по аудиторской деятельности и имеющих неопределенный юридический статус и непонятное положение в иерархии российских нормативных правовых актов.

Для преодоления этих проблем мы разработали усовершенствованный организационный механизм принятия регулируемыми органами документов в области профессиональной аудиторской этики. В его рамках Минфин России утверждает (актуализирует) своими приказами Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций.

СРО ААС утверждает решениями Правления свои Кодекс, Правила и Требования к деловой (профессиональной) репутации и представляет Минфину России предложения по совершенствованию федеральных Кодекса и Правил.

Банку России не предоставляются полномочия по принятию нормативных правовых актов в области аудиторской этики, поскольку у нее нет требующей специального регулирования специфики на финансовом рынке. Банк России принимает нормативные акты Банка России в сфере аудиторской деятельности на финансовом рынке, кроме вопросов профессиональной аудиторской этики с трансляцией в них норм федеральных Кодекса и Правил; представляет Минфину предложения по совершенствованию федеральных Кодекса и Правил; представляет СРО ААС предложения по совершенствованию ее регулирующих документов в сфере этики.

Наши предложения могут способствовать устранению имеющихся на сегодня нарушений иерархии регуляторов в механизме принятия нормативных документов в сфере аудиторской этики и вытекающих из них правовых коллизий.

Конфликт интересов

Авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

Список литературы

1. Алборов, Р. А., Концевая, С. М. & Козменкова, С. В. (2019). Проблемы развития методологии, метода и методики аудита. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, 16(472), 12–25. [Alborov, R. A., Kontsevaya, S. M., & Kozmenkova, S. V. (2019). Problems of development of audit methodology, method and technique. *Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 16(472), 12–25. (In Russian).]
2. Арабян, К. К. (2019). Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности. *Учет. Анализ. Аудит*, 6(1), 28–39. [Arabyan, K. K. (2019). Audit theory and conceptual foundations of audit activity development. *Accounting. Analysis. Audit*, 6(1), 28–39. (In Russian).]
3. Арабян, К. К. (2021a). Влияние кризисов на трансформацию ценности аудита. *Аудитор*, 7(10), 10–13. [Arabyan, K. K. (2021a). The impact of crises on audit value transformation. *The Auditor*, 7(10), 10–13. (In Russian).]
4. Арабян, К. К. (2021b). Российский аудит и его роль в формировании новой парадигмы. In *Российский аудит и его роль в формировании новой парадигмы*. Первое экономическое издательство. [Arabyan, K. K. (2021b). Russian Audit and Its Role in the Formation of a New Paradigm. In *Russian Audit and Its Role in the Formation of the New Paradigm*. First Economic Publishing House. (In Russian).] <https://doi.org/10.18334/9785912924019>
5. Василенко, А. А. (2012). Взаимосвязь предположений составления бухгалтерской отчетности и принципов аудита. *Международный бухгалтерский учет*, 48(246), 35–42. [Vasilenko, A. A. (2012). Interrelation of accounting reporting assumptions and audit principles. *International Accounting*, 48(246), 35–42. (In Russian).]
6. Гутцайт, Е. М. (2022a). О расширении сферы действия аудиторских организаций. *Аудит*, 2, 9–14. [Gutzeit, E. M. (2022a). On expanding the scope of audit organizations. *Audit*, 2, 9–14. (In Russian).]
7. Гутцайт, Е. М. (2022b). *Теоретические основы аудита*. Сам Полиграфист. [Gutzeit, E. M. (2022b). *Theoretical foundations of audit*. Sam Polygraphist Ltd. (In Russian).]
8. Гутцайт, Е. М. (2023). Аудит и работы, нуждающиеся во внешней проверке. *Аудит*, 3(187), 24–28. [Gutzeit, E. M. (2023). Auditing and works in need of external verification. *Audit*, 3(187), 24–28. (In Russian).]
9. Итыгилова, Е. Ю. (2019). Профессиональная ответственность в институциональном устройстве аудиторской деятельности. *Международный бухгалтерский учет*, 22(10(460)), 1139–1153. [Itygilova, E. Y. (2019). Professional responsibility in the institutional arrangement of audit activity. *International Accounting*, 22(10(460)), 1139–1153. (In Russian).] <https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1139>
10. Казакова, Н. А. (2021). О развитии профессионального аудиторского образования в Российской Федерации. *Аудитор*, 7(12), 25–28. [Kazakova, N. A. (2021). On the development of professional audit education in the Russian Federation. *Auditor*, 7(12), 25–28. (In Russian).] <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2021-7-12-25-28>
11. Казакова, Н. А. (2022). Анализ результатов мониторинга компетенций аудиторов 2021 года. *Аудитор*, 8(1), 32–36. [Kazakova, N. A. (2022). Analysis of the results of monitoring the competencies of 2021 auditors. *The Auditor*, 8(1), 32–36. (In Russian).] <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2022-8-1-32-36>
12. Козменкова, С. В., Зубков, Д. Д. & Ушаков, А. А. (2020). Сравнительный анализ этических принципов аудитора и эксперта-экономиста. *Международный бухгалтерский учет*, 23(1(463)), 80–93. [Kozmenkova, S. V., Zubkov, D. D., & Ushakov, A. A. (2020). Comparative analysis of ethical principles of auditor and expert economist. *International Accounting*, 23(1(463)), 80–93. (In Russian).] <https://doi.org/10.24891/ia.23.1.80>
13. Красильникова, И. В., Казакова, Н. А., Кунеги-на, А. Ю., Суханов, С. С. & Поникарова, М. А. (2017). Развитие методологии организации и проведения квалификационного экзамена на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации в соответствии с Международными стандартами образования аудиторов. *Аудиторские ведомости*, 8, 5–19. [Krasilnikova, I. V., Kazakova, N. A., Kunegina, A. Y., Sukhanov, S. S., & Ponikarova, M. A. (2017). Development of methodology of organization and conduct of qualification examination for the right to carry out auditing activities in the Russian Federation in accordance with the International Standards for Auditor Education. *Audit Statements*, 8, 5–19. (In Russian).]
14. Красильникова, И. В., Мельник, М. В. & Казакова, Н. А. (2017). Развитие системы квалификационной аттестации аудиторов в Российской Федерации: проблемы и решения. *Учет. Анализ. Аудит*, 5, 18–29. [Krasilnikova, I. V., Melnik, M. V., & Kazakova, N. A. (2017). Development of the system of qualification attestation of auditors in the Russian Federation: problems and solutions. *Accounting. Analyze. Audit*, 5, 18–29. (In Russian).]
15. Лосева, Н. А. (2018). Качество аудиторских услуг и требования международных стандартов аудита. *Аудитор*, 4(11), 20–24. [Loseva, N. A. (2018). Quality of audit services and requirements of international auditing standards. *The Auditor*, 4(11), 20–24. (In Russian).] https://doi.org/10.12737/article_5bfcd3cdf8027.36662687
16. Макарова, Л. Г. & Губочкина, М. В. (2014). Интеграция этических принципов аудиторской деятельности. *Международный бухгалтерский учет*, 26(320), 44–52. [Makarova, L. G., & Gubochkina, M. V. (2014). Integration of ethical principles of audit

activity. *International Accounting*, 26(320), 44–52. (In Russian).]

17. Петух, А. В. & Сафонова, М. Ф. (2019). Современный аудит в условиях цифровизации экономики: проблемы и перспективы развития. *Международный бухгалтерский учет*, 22(10(460)), 1154–1169. [Petukh, A. V., & Safonova, M. F. (2019). Modern audit in the conditions of digitalization of the economy: problems and prospects of development. *International Accounting*, 22(10(460)), 1154–1169. (In Russian).] <https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1154>

18. Рассказова-Николаева, С. А. (2023). Совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности в части уточнения предмета и сферы аудиторской деятельности. *Аудит*, 3(187), 34–38. [Rasskazova-Nikolaeva, S. A. (2023). Improvement of conceptual bases of realization of audit activity in part of clarification of the subject

and sphere of audit activity. *Audit*, 3(187), 34–38. (In Russian).]

19. Чая, В. Т. & Винидиктов, Е. С. (2022). Некоторые правовые аспекты развития аудиторской деятельности в Российской Федерации. *Аудит*, 3, 12–15. [Chaya, V. T., & Vinidiktov, E. S. (2022). Some legal aspects of the development of audit activity in the Russian Federation. *Audit*, 3, 12–15. (In Russian).]

20. Hazgui, M., & Brivot, M. (2022). Debating Ethics or Risks? An Exploratory Study of Audit Partners' Peer Consultations About Ethics. *Journal of Business Ethics*, 175(4), 741–758. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04576-4>

21. Samsonova-Taddei, A., & Siddiqui, J. (2016). Regulation and the Promotion of Audit Ethics: Analysis of the Content of the EU's Policy. *Journal of Business Ethics*, 139(1), 183–195. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2629-x>

Кудряшова Алла Владимировна, старший преподаватель, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация

E-mail: kav@vsu.ru

ORCID ID: 0009-0000-5686-9889

Панина Ирина Викторовна, канд. экон. наук, доцент, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация

E-mail: panina@econ.vsu.ru

ORCID ID: 0000-0002-6580-1912

Поступила в редакцию 22.09.2023

Подписана в печать 21.11.2023



Accounting, Statistics

Original article

UDC 657.6

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2023.4/11659>

JEL: M42; M48; G18

The system of regulatory documents in the field of professional audit ethics: current state and areas for improvement

A. V. Kudryashova^{1✉}, I. V. Panina²

^{1,2} Voronezh State University, 1 University sq., 394018, Voronezh, Russian Federation

Subject. Auditors' compliance with professional ethics is fundamental for the reputation of the profession as a whole. Ensuring their reputation is critical to the audit institution, because without it, auditing can be quickly replaced by competing forms, such as public assurance and artificial intelligence verification procedures. In this situation, it is more appropriate to prevent risks associated with the loss of auditors' reputations than to eliminate their consequences, which may be catastrophic for the audit market as a whole. To achieve this, the norms of professional audit ethics should be unified, established by an authoritative party, understandable for both auditors and the general public, and their violation should be suppressed and strictly punished. In this regard, it is important to ensure an up-to-date, consistent, and centralised system of documents regulating these norms. The study is devoted to the modern organisational issues facing this system in the Russian Federation.

Objectives. The aim of the study was to reveal the key current problems, from the authors' point of view, in the organisation of the system of documents establishing the norms of professional ethics of auditors in the Russian Federation, which constitute threats to the Russian audit market, and to propose potential solutions.

Methodology. The research results were obtained using analysis, synthesis, analogy, logical approach, classification, etc. The above methods and approaches were applied to the mandatory requirements for auditors contained in regulatory legal acts and other regulatory documents, the system of state regulation and professional self-regulation of auditing activities in the Russian Federation, and statistical materials of the Ministry of Finance of the Russian Federation characterising the Russian audit market. We also applied them to the established legal and auditing practices and current developments presented in specialised scientific literature.

Results. We identified the issues related to the responsibility for updating the Code of Professional Ethics for Auditors and the Rules of Independence of Auditors and Audit Organisations; the prevalence of decisions of the Bank of Russia in the field of professional audit ethics in the financial market over these documents. We proposed a structure for the process of updating the Code of Professional Ethics for Auditors and the Rules of Independence of Auditors and Audit Organisations preserving the originally envisaged hierarchy of parties involved in the regulation of auditing activities.

Conclusions. We came to the conclusion that there is no body responsible for updating the main documents containing mandatory requirements for auditors in terms of compliance with professional ethics; decisions of the Bank of Russia in the field of professional audit ethics in the financial sector take precedence over the relevant mandatory requirements at the federal level. We argued and proposed solutions to these problems for further professional and scientific discussion.

Key words: audit, Code of Professional Ethics for Auditors, Rules of Independence of Auditors and Audit Organisations, Ministry of Finance of Russia, Bank of Russia.

For citation: Kudryashova, A. V., & Panina, I. V. (2023). The system of regulatory documents in the field of professional audit ethics: current state and areas for improvement. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*, (4), 115–127. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2023.4/11659>

Alla V. Kudryashova, Assist. Prof., Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
E-mail: kav@vsu.ru
ORCID ID: 0009-0000-5686-9889

Irina V. Panina, Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
E-mail: panina@econ.vsu.ru
ORCID ID: 0000-0002-6580-1912

Received 22.09.2023

Accepted 21.11.2023