

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»
Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Предпринимательское и трудовое право»
(наименование)

40.04.01 Юриспруденция
(код и наименование направления подготовки)

Правовое обеспечение предпринимательской деятельности
(направленность (профиль))

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

на тему Правовые основы анализа хозяйственной деятельности и аудита
субъектов предпринимательства

Студент

Ю.И. Грищенко

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный
руководитель

кандидат юридических наук, доцент Е.В. Чуклова

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2021

Содержание

Введение.....	3
1 Теоретико-правовые и нормативно-правовые аспекты регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг	9
1.1 Понятие субъектов аудиторских правоотношений	9
1.2 Нормативно-правовые аспекты регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг	15
1.3 Правовая регламентация техники аудита и анализа хозяйственной деятельности субъекта аудиторской проверки	21
2 Государственное регулирование, саморегулирование и стандартизация аудиторской деятельности.....	26
2.1 Правовая сущность саморегулирования и государственного регулирования в сфере аудиторской деятельности	26
2.2 Организация внутреннего контроля в аудиторских организациях.....	31
2.3 Стандартизация аудиторской деятельности.....	36
3 Направления совершенствования правового регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг	44
3.1 Актуальные проблемы рассмотрения споров в сфере аудиторской деятельности	44
3.2 Предложения по развитию правовых основ анализа и аудита субъектов предпринимательства	50
Заключение	59
Список используемой литературы и используемых источников.....	64

Введение

Актуальность темы исследования. Процесс глобализации и интеграции российских компаний в мировое экономическое пространство, предполагают сопоставимость финансовой информации и выражение мнения о достоверности. Усиление контроля за аудиторской деятельностью, изменения нормативного регулирования, рост конкуренции, экономический кризис, снижение деловой активности, являются основными факторами, влияющими на рынок аудиторских услуг в России.

В условиях постоянного экономического развития, изменения нормативно-правовых актов регулирующие аудиторскую деятельность, введение международных стандартов аудита на территории РФ обуславливают трудности применения правовых норм. Развитие финансовых рынков, процесс глобализации, участие зарубежных аудиторских компаний на Российском рынке аудиторских услуг обусловило развитие института аудита. Таким образом, становление и развитие института аудита в Российской Федерации стало причиной формирования целого блока нормативно-правовых актов в отечественном законодательстве.

Цель исследования: исследовать правовые основы анализа хозяйственной деятельности и аудита субъектов предпринимательства, предложить рекомендации по совершенствованию правового регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

- исследовать правовую основу субъектов аудиторских правоотношений;
- раскрыть особенности государственного контроля, саморегулирования и стандартизация аудиторской деятельности;
- систематизировать судебные дела в сфере аудиторской деятельности;
- выделить факторы правовых рисков аудиторской деятельности.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в сфере правового регулирования статуса субъектов аудиторской деятельности.

Предметом исследования являются правовое регулирование деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Теоретическая новизна исследования заключается в систематизации судебных дел в сфере аудиторской деятельности и определении ключевых факторов правовых рисков аудиторской деятельности.

Научная новизна исследования заключается в уточнении норм законодательства, касающиеся аудиторской деятельности.

Предложенная автором систематизация судебных дел в сфере аудиторской деятельности и выявленные факторы правовых рисков аудиторской деятельности носят практический характер и могут быть применены аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами с целью минимизации рисков.

Теоретической основой диссертации являлись исследования ведущих ученых и практиков в области права и аудита, а именно: Т.С. Анисифоров, Е.М. Ашмарина, Л.В. Андреева, Д.Н. Бахраха, А.М. Волков, Ю. С. Голтыхова, Ю.А. Данилевский, И.В. Ершова, А.А. Ершов, О.Ю. Жучкова, Т.А. Кухаренко, В.В. Кожевников, Л.П. Лапшина, Н.И. Матузов, А.А. Марьина, С.В. Судаков, Т.В. Решетнева, О.А. Ухова, И. А. Цинделиани, Д.М. Чечот, Л.В. Шестокова, Г.А. Юдина и др.

Проблемы правового обеспечения аудиторской деятельности рассматривались ведущими учеными и практиками, такими как: Л.В. Азарова, В.Э. Килин [14], А. Я. Курбатов, А. В. Турбанов и др.

Также для написания диссертации использовались законодательные нормы по предмету регулирования аудиторской деятельности и оказанию сопутствующих услуг аудиту.

Методологическую базой исследования составляют исторический и диалектический методы; общенаучные методы: системный метод, логический метод, анализ, синтез, а также частно-научные методы.

Опытно-экспериментальная база исследования основана на материалах судебной практики.

Апробация и внедрение результатов работы. Апробация результатов исследования велась на протяжении всей научно-исследовательской работы. Некоторые выводы, приведенные в исследовании, изложены в научной статье «Теоретические аспекты формирования системы внутреннего контроля в организациях», опубликованной в журнале «Финансовый менеджмент» №3, 2019.

Структура работы позволяет раскрыть тему, построена с учетом целей и задач исследования. Работа включает в себя введение, три главы, заключение и список используемой литературы и используемых источников (60 источников). Основной текст работы изложен на 72 страницах.

Первая глава диссертации носит теоретический характер, раскрывает теоретические аспекты анализа хозяйственной деятельности субъекта аудиторской проверки, а также вопросы регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Права и обязанности аудиторских субъектов аудиторских правоотношений закреплены в ст. 13 и ст. 14 1. Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Субъектами аудиторской деятельности являются носители прав и обязанностей в области ее осуществления и регулирования. При этом подходы к определению субъектов правоотношений аудиторской деятельности следует рассматривать как в «узком», так и в «широком» смысле. Автором указывается, что дефиниция «субъекты правоотношений аудиторской деятельности» более широкое, чем «субъекты аудиторской деятельности» и требуют уточнения в нормативных актах.

Во второй главе выявлена сущность различных моделей регулирования аудиторской деятельности. Отметим, что в отличие от западной модели

смешанного регулирования, которая строилась по схеме включения в регулирование аудиторской деятельности наряду с регулирующим воздействием профессионального сообщества государственного воздействия, в России, наоборот, к государственному регулированию прибавилось регулирующее участие профессионалов.

Введение международных стандартов аудиторской деятельности, а также наличие стандартов саморегулируемых организаций, стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (внутренние стандарты аудиторской деятельности) обусловлено тенденцией глобализации, а также направлено на повышение качества аудиторских услуг в России. При этом в России к государственному регулированию прибавилось регулирующее участие профессионалов.

В свою очередь, аудиторские организации должны разрабатывать правила внутреннего контроля качества работы и учитывать требования законодательства в области аудита, учитывать масштаб аудиторской организации и учитывать специфику финансово-хозяйственной деятельности проверяемых организаций. При этом внутренний контроль качества работы аудиторской организации и индивидуального аудитора должен быть эффективен и направлен на соблюдение работниками установленных требований.

В третьей главе обобщена судебная практика в сфере аудиторской деятельности, разработаны предложения по развитию правовых основ аудита субъектов предпринимательства.

Регулирование аудиторской деятельности осуществляется на различных уровнях: государственное регулирование, саморегулирование, на уровне аудиторской организации. При этом контроль качества аудиторской деятельности подразделяется на внешний контроль качества и внутренний контроль качества. Однако мы отмечаем тенденцию - роста количества проверок за деятельностью аудиторских организаций, расширения полномочий контролирующих органов, дублирование контрольных процедур со стороны контрольных органов, что является противоречием целям саморегулирования.

Следует отметить, что усиление контроля со стороны государства, на наш взгляд, приводит к ужесточению конкуренции, тенденции монополизации рынка, а также дальнейшему стагнированию рынка аудиторских услуг. Надо отметить, более 50% объема рынка аудиторских услуг составляют компании большой четверки (Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young и KPMG).

Помимо прямых расходов связанных с оказанием аудиторских услуг, аудиторской организации может потребоваться возместить обратившейся в суд стороне убытки, возникшие в результате ненадлежащего проведения аудита или не соблюдения правовых норм в области регулирования аудиторской деятельности. Как следствие, у аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов возникают, правовые риски. Систематизация и анализ судебных дел в сфере аудиторской деятельности показал, что правовые риски у аудиторских организаций возникают в следствии:

- аудита по инициативе участников общества;
- соблюдение условий договора;
- участие в конкурсе по государственным закупкам;
- независимость аудиторской организации;
- решения контрольных органов;
- прочее.

Таким образом, мы выделяем три основных фактора правовых рисков аудиторской деятельности: нарушение законодательства, явления и события объективного характера, ошибки в деятельности публичных органов. И отмечаем особую роль судебной практики в развитии законодательства и минимизации коллизий в области регулирования аудиторской деятельности. Предложенная автором систематизация судебных дел в сфере аудиторской деятельности и выявленные факторы правовых рисков аудиторской деятельности носят практический характер и могут быть применены аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами с целью минимизации рисков.

Основные положения, выносимые на защиту магистерской диссертации:

- выявлены типовые предметы спора, влияющие на вероятность возникновения правовых рисков у аудиторских организаций.
- выявлены три группы факторов, обуславливающих возникновение правовых рисков аудиторской деятельности.
- предложено уточнение п.5 ст.5 Федерального закона «Закона об аудиторской деятельности», касающиеся участия в открытом конкурсе на заключение контракта аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства.
- предлагается внести в Международные стандарты аудита примеры расчёта показателей финансового хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства для устранения дальнейших споров к порядку документирования аудиторских процедур.

Основные результаты исследования представлены в следующей публикации:

Грищенко Ю.И., Родин Н.М., Грищенко А.В. Теоретические аспекты формирования системы внутреннего контроля в организациях // Финансовый менеджмент. - 2019. - № 3. - С. 63-72.

1 Теоретико-правовые и нормативно-правовые аспекты регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг

1.1 Понятие субъектов аудиторских правоотношений

Развитие финансовых рынков, процесс глобализации, участие зарубежных аудиторских компаний на Российском рынке аудиторских услуг обусловило развитие института аудита. «Становление и развитие института аудита в Российской Федерации стало причиной формирования целого блока нормативно-правовых актов в отечественном законодательстве» [12].

В современных условиях наблюдается тенденция снижения количества аудиторских организаций (рисунок 1).

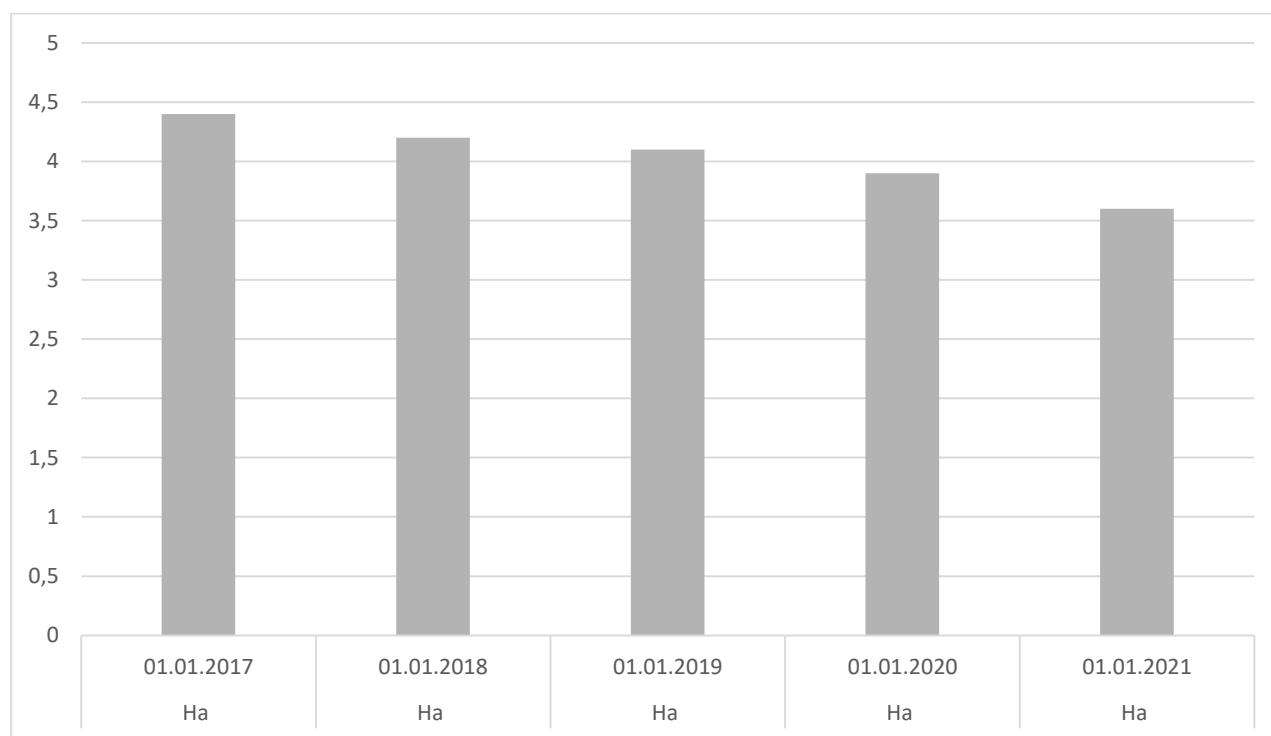


Рисунок 1 – Количество аудиторских организаций в Российской Федерации (тысяч ед.) [42]

При этом, можно выделить внешние и внутренние причины возникновения данных тенденций. В свою очередь ужесточение регулирования аудиторской деятельности, конкуренция, экономический кризис, снижение деловой

активности и др., на наш взгляд, основными факторами, влияющими на рынок аудиторских услуг в России. По данным таблицы 1 видно, что более 50% объема рынка аудиторских услуг составляют компании большой четверки (Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young и KPMG) [47].

Таблица 1 – Рэнкинг крупнейших российских аудиторских организаций (субъектов аудиторской деятельности) по итогам 2020 года (выдержка).

Место по итогам 2020 года	Место по итогам 2019 года	Аудиторская организация	Местоположение центрального офиса	Выручка за 2020 год(тыс. руб.)*	Темпы роста выручки за год (%)	Доля выручки от аудита (%)**	Среднее число сотрудников за 2020 год (по форме №2-аудит)
1	1	КПМГ	Москва	11524194	8,8	40	н.д.
2	2	«Эрнст Энд Янг»	Москва	7080621	14,1	100***	н.д.
3	3	«Делойт и Туш СНГ»	Москва	6185937	13,8	47,7***	н.д.
4	4	«ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»	Москва	5580043	8,3	75,3	н.д.

Мы полагаем, что тенденция снижения количества аудиторских организаций будет продолжаться и в последующих периодах. В частности, Федеральный закон от 29 декабря 2020 № 476-ФЗ О внесении изменения в статью 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [37] (далее – Закон об аудите) увеличивает финансовые критерии с 1 января 2021 года, превышение которых, является основанием для проведения обязательного аудита. Как следствие, количество юридических лиц, финансовая отчетность которых подлежит обязательному аудиту, также снизится.

Определение правовой природы института аудита относится к числу наиболее дискуссионных проблем в юридической литературе.

Например, Т.С. Анисифоров отмечает, что «одни ученые полагают, что аудиторские отношения формируются главным образом в публичной плоскости,

поскольку направлены на защиту общественных интересов (неограниченного круга лиц - пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности)» [3]. Однако исследования О.Ю. Жучковой отражают противоположное мнение «и исследуют преимущественно гражданско-правовой аспект регулирования аудиторской деятельности» [13].

Классификация правоотношений может осуществляться на основании различных критериев. Чаще всего они классифицируются по отраслям права. При этом, стоит согласиться с позицией, изложенной в И.А. Цинделиани, а именно то, что «...между аудитором и аудируемым лицом складываются одновременно и частноправовые, и публично-правовые отношения, опосредуемые различными отраслями права» [52].

В соответствии с Законом об аудите: «...аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами» [14].

Возникает необходимость исследования дефиниций:

- «субъекты аудиторской деятельности»,
- «субъекты правоотношений аудиторской деятельности».

До настоящего времени в юридической литературе не выработан единый подход к определению «субъекты правоотношений аудиторской деятельности».

Исследование практикующего юриста, Т.А. Кухаренко, раскрывает следующие классификацию: «аудиторская организация и аудируемое лицо» [21], лицо в отношении, которого аудиторская организация или индивидуальный аудитор проводит аудиторскую проверку.

Однако мы полагаем, что такой подход к классификации субъектов аудиторских правоотношений требует дополнений и конкретизации.

Е.М. Ашмарина в качестве субъектов – носителей прав и обязанностей аудиторской деятельности указывает: «аудитор; аудиторская организация; аудируемые лица; лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг» [44].



Рисунок 2 – Субъекты правоотношений, возникающих при осуществлении аудиторской деятельности.

Исходя из положений Закона об аудите возникает необходимость дополнить существующие взгляды ведущих ученых и практиков, и выделить следующие субъекты правоотношений, возникающих при осуществлении аудиторской деятельности (рисунок 2).

Д.Н. Бахраха, Д.М. Чечот и Л.В. Шестокова приравнивают между собой понятия «субъекты аудиторской деятельности» и «субъекты правоотношений в области аудиторской деятельности» [33].

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» закрепляет следующие дефиниции:

- аудиторская организация – «коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов» [37];
- аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – «деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами» [37];

- аудитор – «физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов» [37]. При этом, индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги;
- руководитель аудита (вступает в силу 1 января 2022 года) [37].

По мнению Л.В. Андреевой «субъекты предпринимательского права – это лица, непосредственно ведущие предпринимательскую деятельность, а также саморегулируемые организации, которые регулируют и контролируют предпринимательскую и профессиональную деятельность своих членов, РФ, субъекты РФ, муниципальные образования, действующие в лице органов власти» [2] и положений главы 4 Гражданского Кодекса РФ.

Опираясь на критерии различия форм собственности, аудируемые лица, как субъекты предпринимательства, могут быть классифицированы следующим образом:

- Коммерческие и некоммерческие организации;
- Государственные и негосударственные организации;
- Корпоративные и унитарные юридические лица.

А.А. Марьина, в своем исследовании [24], рассматривает субъекты аудиторской деятельности в широко и узком смысле. В широком смысле, под «субъектами аудиторской деятельности» понимает физические и юридические лица, их объединения, уполномоченные государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие в качестве участников правоотношений в области аудиторской деятельности, а именно отношений, возникающих при проведении аудита и оказании услуг, сопутствующих аудиту и других отношений, тесно с ними связанных и урегулированных нормами права в сфере аудиторской деятельности, то есть возникающих при регулировании данного вида деятельности, а именно получении статуса аудитора, аттестации аудиторов, осуществлении контроля в области аудиторской деятельности, договорных отношений.

В Приказе Минфина России от 29.11.2019 № 1592 «Об Основных направлениях развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года», также представлена широкая трактовка – «субъектами аудиторской деятельности являются государство и институты аудиторской профессии» [39].

Под субъектами аудиторской деятельности в узком смысле, мы предлагаем понимать лица, вступающие в правоотношения при непосредственном проведении аудита и оказании услуг, сопутствующих аудиту, то есть аудиторов (аудиторские организации) и аудируемых лиц или лиц, которым оказываются услуги, сопутствующие аудиту [31].

Субъектами аудиторской деятельности являются носители прав и обязанностей в области ее осуществления и регулирования. В соответствии с Законом об аудите субъектами аудиторской деятельности являются следующие лица:

- Министерство финансов РФ,
- Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе,
- Казначейство России,
- Росфиммониторинг,
- Саморегулируемые организации аудиторов,
- Аудиторы и аудиторские организации,
- Аудируемые лица, в том числе лица, которым оказываются сопутствующие аудиту [17],
- Иные лица.

Правовой статус является элементом правовой системы. Правовой статус, как отмечает Л.П. Лапшина, это «установленное нормами права положение субъектов, совокупность их прав и обязанностей» [22].

В частности, правовой статус, аудитора и аудиторская организации и индивидуального аудитора «...закреплен в ст. 3 и ст. 4 Закона об аудите. А именно, аудитор – физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат

аудитора и являющийся членом саморегулируемой организации; аудиторская организация - коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов; индивидуальный аудитор – аудитор, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя» [14].

Права и обязанности автора и аудиторских организаций, индивидуального аудитора и руководителя аудита прописаны в ст. 13 и 14 Закона об аудите.

По итогам раздела следует отметить, что с 1 января 2022 вступают изменения и дополнения, внесенные в Закон об аудите, и вводится новый субъект аудиторской деятельности – «руководитель аудита», правовой статус которого закреплен в п.5 ст.4 Аудитор. «Руководитель аудита - аудитор, отвечающий в аудиторской организации за оказание аудиторской услуги аудируемому лицу, в том числе аудитор, возглавляющий аудиторскую группу» [14].

Таким образом, субъектами аудиторской деятельности являются носители прав и обязанностей в области ее осуществления и регулирования. При этом походы к определению субъектов правоотношений аудиторской деятельности следует рассматривать как в «узком», так и в «широком» смысле. Также, мы полагаем, что дефиниция «субъекты правоотношений аудиторской деятельности» более широкое, чем «субъекты аудиторской деятельности» и требуют уточнения в нормативных актах.

1.2 Нормативно-правовые аспекты регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг

В современных условиях нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту, постоянно совершенствуются. За последние 15 лет произошло ряд реформ в области регулирования аудиторской деятельности, направленных на повышение качества оказываемых услуг.

Как справедливо отмечает В.В. Кожевников «правовое регулирование – это воздействие на общественные отношения с целью их упорядочения и

развития, осуществляемое при помощи системы правовых средств, представляющих собой многообразные правовые явления, такие как нормы взаимодействия между собой» [17].

А.М. Волков дает более широкое определение правового регулирования «специальная юридическая деятельность наделенных государственно-властными полномочиями субъектов по целенаправленному государственно-властному упорядочению (организации) общественных отношений» [8].

В свою очередь, по мнению Н.И. Матузова, «правовая система определяется как реальность, охватывающая собой всю совокупность внутренне согласованных, взаимосвязанных социально-однородных юридических средств (явлений), с помощью которых государственная власть оказывает регулятивно-организующее и стабилизирующее воздействие на общественные отношения» [25].

Таким образом, необходимость регулирования аудиторской деятельности объясняется рыночной основой аудиторской деятельности, ее общественной значимостью.

В п. 3.2 Текущее состояние и основные проблемы Приказа Минфина «Об основных направлениях развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года» отмечается, что модель регулирования аудиторской деятельности и надзора за ней основывается, в частности, на таких международно признанных стандартах, как Ключевые принципы независимых регуляторов аудиторской деятельности (Международный форум независимых регуляторов аудиторской деятельности), Рамочная основа укрепления потенциала для высококачественной корпоративной отчетности (ЮНКТАД), Регулирование бухгалтерской профессии (Международная федерация бухгалтеров) [16].

На состоянии и развитии института аудита «отрицательно сказывается несовершенство системы правовых и иных регулирующих актов, в том числе, нестабильность законодательства, затрагивающего аудиторскую деятельность, несогласованность отдельных норм его, недооценка роли и значения форм

регулирования аудиторской деятельности, отличных от нормативных правовых актов» [16].

Ведущий ученый и практик в области аудиторской деятельности Ю.А. Данилевский отмечает, что «аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. В зарубежной практике можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности» [10]. На рисунке 3 представлена концепция регулирования аудиторской деятельности в мире.

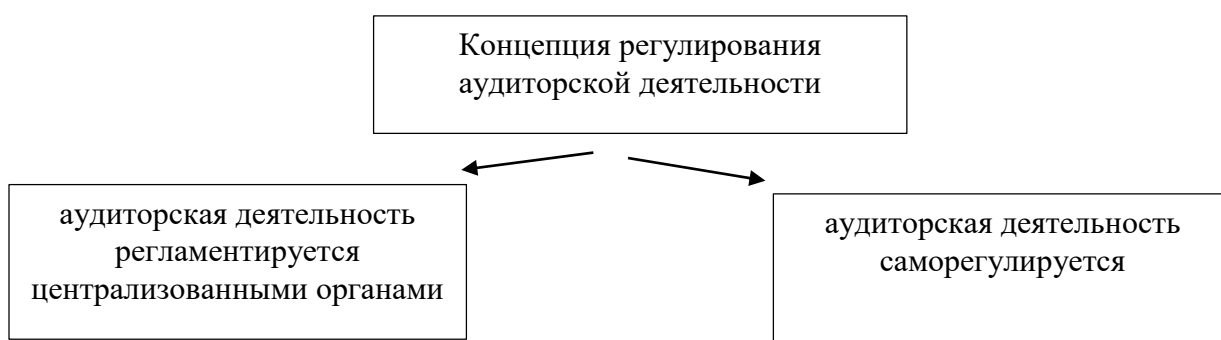


Рисунок 3 – Концепция регулирования аудиторской деятельности в мире

Как отмечает С.В.Судаков, первая концепция получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, ФРГ, в которых аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами. На них фактически возлагаются функции государственного регулирования и контроля за аудиторской деятельностью. Вторая концепция развита в англоязычных странах (США, Великобритания), где государство не участвует в регламентации этих отношений вообще, а аудиторская деятельность в известной степени саморегулируется. Аудит здесь ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность в этих странах регулируется в основном профессиональными аудиторскими объединениями. Для саморегулируемой модели принципы, нормы, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности являются основными инструментами установления

взаимоотношений между всеми субъектами аудита. Государственное влияние на аудиторскую деятельность осуществляется лишь посредством общего регулирования экономики и других сфер деятельности [49].

Таким образом, можно сделать вывод, что регулирование аудиторской деятельности в России строится на основе «смешанной» концепции посредством регламентации аудиторской деятельности, закрепленных в международных и отечественных нормативно-правовых актах, а также нормах саморегулируемой организации аудиторов «Содружество».

Е. М. Ашмарина отмечает, что система нормативного регулирования аудиторской деятельности включает несколько уровней. Первый уровень – это Конституция РФ и система кодифицированных актов: НК РФ, БК РФ, ГК РФ, КоАП РФ, УК РФ, УПК РФ, ГПК РФ. Второй уровень представлен федеральными законами, в том числе «Об аудиторской деятельности», «О саморегулируемых организациях», «Об акционерных обществах», «О Банке России», «О бухгалтерском учете» и др. С момента введения обязательного членства субъектов аудиторской деятельности в саморегулируемых организациях аудиторов наблюдается процесс консолидации данных институтов: неуклонно снижается их количество (с шести в 2009 году до одного в 2020 году), унифицируется порядок исполнения ими многих функций. К третьему уровню относятся подзаконные нормативные правовые акты, приказы Минфина России, которые вводят в практику применения международных стандартов аудита. Четвертый уровень включает внутренние стандарты профессиональных аудиторских объединений (стандарты аудиторской деятельности СРО аудиторов), а также нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права. Пятый уровень образуют письма Минфина России, затрагивающие отдельные вопросы регулирования аудита [33]. Например, «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам,

аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, годовой консолидированной финансовой отчетности организаций за 2020 год в условиях распространения новой коронавирусной инфекции» (одобрены Советом по аудиторской деятельности 18 декабря 2020 г., протокол № 56) [45].

Шестой уровень «...включает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации, и индивидуальные аудиторы на базе федеральных правил (стандартов) и практики аудита. Необходимо отметить, что законодатель выделяет иные документы, регулирующие аудиторскую деятельность, такие как: Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций» [23]. Профессиональные рекомендации, изданные зарубежом предупреждают, что влияние клиента является потенциальной угрозой независимости аудитора и характеризуют экономические стимулы как дополнительный источник риска, риска независимости. То есть риск того, что независимость аудитора «может быть скомпрометирована или может быть сочтена скомпрометированной». Риск независимости отличается от других рисков взаимодействия, таких как судебные или бизнес-риски, потому что первый возникает только тогда, когда последний рискует создать основу для ослабления независимости. Однако, если аудитор использует неадекватную политику для снижения риска независимости, ассоциация будет отрицательной (положительной), если экономические выгоды от зависимости от комиссионных превышают (не достигают) предполагаемые экономические издержки ослабленной независимости.

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) осуществляется в соответствии с Законом об аудите, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами, которые регулируют отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

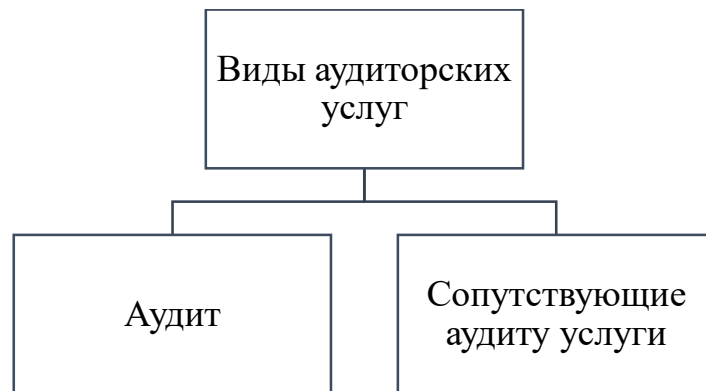


Рисунок 4 – Виды аудиторских услуг

Виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг, определены Приказом Минфина России от 09.03.2017 № 33н. В названном приказе выделяются следующие виды аудиторских услуг (рисунок 4).

«1. Аудит: бухгалтерской (финансовой) отчетности, части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности, части отчетности, иной финансовой информации.

Сопутствующими услугами аудиту являются услуги, обеспечивающие разумную и ограниченную уверенность, в том числе не обеспечивающие уверенность» [38].

Под аудитом понимается «независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [38].

Основные нормативные акты и документы, регулирующие аудиторскую деятельность в России, можно разделить на пять групп:

- Федеральный закон ФЗ «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ.
- Международные стандарты аудита и иные международные документы, утвержденные Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.
- Дополнительные документы Международной федерации бухгалтеров (МФБ), признанные для применения в России.
- Международные стандарты аудита и иные международные документы, утвержденные Приказами Минфина России от 24.10.2016 № 192н и от 09.11.2016 № 207н.
- Иные документы, регулирующие аудиторскую деятельность.

Приказом Минфина России от 29.11.2019 №1592, закреплено, что «многолетний опыт аудиторской деятельности свидетельствуют, что добиться наилучшего результата в регулировании аудиторской деятельности позволяет сочетание разных форм регулирования при активном взаимодействии всех субъектов регулирования» [39].

Таким образом, современное регулирование аудиторской деятельности должно осуществляться как посредством установления обязательных для исполнения требований (законодательство Российской Федерации, в том числе об аудиторской деятельности, стандарты аудиторской деятельности, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекс профессиональной этики аудиторов [15]), так и путем издания соответствующих рекомендаций (обобщения лучшей практики, правовых обычаев, др.), следуя которым, аудиторские организации, аудиторы получают дополнительные конкурентные преимущества. Авторы выделяют различные уровни регулирования аудиторской деятельности. На наш взгляд, количество уровней регулирования должно быть минимальным, а концепция саморегулирования аудиторской деятельности является наиболее приемлемой. В свою очередь, внедрение международных стандартов качества и аудита направлены на повышение эффективности аудиторской деятельности.

1.3 Правовая регламентация техники аудита и анализа хозяйственной деятельности субъекта аудиторской проверки

С практической точки зрения, аудиторская проверка представляет собой совокупность мероприятий, заключающихся в получении аудиторских доказательств и выражении мнения аудитора в письменной форме – аудиторском заключении. Развитие аудиторской деятельности как привело к возникновению и разработке международных стандартов аудиторской деятельности (далее – МСА).

В области глобального финансового управления все чаще упоминается понятие новая или развивающаяся международная финансовая архитектура. В этом отношении международная арена регулирования аудита не является исключением, с бесчисленным множеством органов, участвующих в регулирующей деятельности, такой как установление международных стандартов аудита, разработка мировых кодексов передовой практики и руководство по регулированию, соблюдению и надзору процессы. Понимание глобального регулирования аудита и ее ключевые игроки важны не только для национальных регулирующих органов в сфере аудита, но и для тех, кто занимается аудитом [57].

В.Д. Краснов справедливо отмечает, что «...каждый из стандартов определяет терминологию, методы, способы, объекты аудита на различных этапах (стадиях) его проведения» [19].

В таблице 2 представлены основные этапы аудиторской проверки.

Таблица 2 – Этапы аудиторской проверки

Н/п		Наименование этапа	Подробное описание
I	этап	Организация и планирование аудита	- оценка аудиторского риска и допустимой ошибки (уровня существенности); - анализ учетной политики; - составление программы аудита, по существу, выбор аудиторских процедур.
II	этап	Сбор аудиторских доказательств	- проведение аудиторских процедур; - детальное тестирование; - аналитические процедуры; - сбор аудиторских доказательств; - оформление рабочих документов.
III	этап	Завершение аудита	- обобщение и оценка результатов аудита; - документальное оформление результатов аудита - формирование мнения

Планирование аудита финансовой отчетности должно быть осуществлено в соответствии с международным стандартом аудита МСА 300. МСА 300

предполагает в рамках планирования – разработку общей стратегии аудита по заданию и составление плана аудита.

Второй этап аудиторской проверки — сбор аудиторских доказательств регулируется международным стандартом аудита МСА 500 «Аудиторские доказательства». Однако «эффективность проведения и результат аудиторской проверки в значительной степени зависят от степени полноты полученной аудиторской организацией информации (аудиторских доказательств). В соответствии с пунктом 6 МСА 500 аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств» [14]. Аудиторские доказательства для формирования выводов, на которых будет основано аудиторское мнение, собираются путем проведения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур (рисунок 5).



Рисунок 5 – Аудиторские процедуры для сбора аудиторских доказательств [23]

Также на втором этапе аудиторской проверки аудиторской должен придерживаться Международных стандартов аудита (МСА). В соответствии с МСА, аудитор должен рассматривать при изучении деятельности субъекта аудиторской проверки, провести оценку и анализ финансовых результатов организации. Для анализа деятельности субъекта предпринимательства

применяются аудиторские процедуры, позволяющие ознакомиться со спецификой и масштабами бизнеса. Основными источниками для анализа деятельности субъекта предпринимательства служат показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Методика проведения анализа хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства, имеет рекомендуемые направления изучения, перечень показателей, нормативные (пороговые) значения коэффициентов с учетом специфики сферы деятельности и формы управления компании [30].

Применяемые аналитические процедуры основываются на «...практическом опыте, высокой квалификации специалистов-аналитиков, аудиторов, оценщиков, антикризисных управляющих» [16]. Методика проведения углубленного анализа хозяйственной деятельности «во многом определяется целевыми установками, спецификой сферы деятельности и формы управления компании и регламентируется соответствующими нормативными документами» [5].

Основными документами, регулирующими порядок анализа хозяйственной деятельности организации, являются:

- Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа, утвержденные постановлением Правительства РФ от 25 июня 2003 г. № 367.
- Методические рекомендации по разработке финансовой политики предприятия, утвержденные приказом Минэкономки России от 1 октября 1997 г. № 118.
- Методические рекомендации по организации и проведению анализа эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и открытых акционерных обществ, акции которых находятся в федеральной собственности, утвержденные распоряжением Минимущества России от 10 июля 2000 г. № 183-р.
- Методика проведения Федеральной налоговой службой учета и анализа финансового состояния и платежеспособности стратегических

предприятий и организаций, утвержденная приказом Минэкономразвития России от 21 апреля 2006 г. № 104.

Правовая регламентация завершения аудита имеет не меньшее значение, чем регулирование этапов проверки. По результатам аудиторской проверки субъекта предпринимательства, аудитор составляет письменный отчет и аудиторское заключение, в котором выражает мнение о достоверности представленной на проверку аэрируемым лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Первая глава диссертации носит теоретический характер, раскрывает теоретические аспекты анализа хозяйственной деятельности субъекта аудиторской проверки, а также вопросы регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг. Также в данной главе были рассмотрены различные точки зрения ученых на дефиницию «субъекты аудиторских правоотношений». Ряд авторов рассматривает данное понятие в широком смысле, другие в узком смысле. Мы полагаем, что дефиниция «субъекты правоотношений аудиторской деятельности» более широкое, чем «субъекты аудиторской деятельности» и требуют уточнения в нормативных актах. Сочетание разных форм регулирования аудиторской деятельности направлено на повышение качества аудиторских услуг. Документирование аудиторских процедур также направлено на повышение качества аудиторской деятельности и является неотъемлемой частью аудиторской проверки.

2 Государственное регулирование, саморегулирование и стандартизация аудиторской деятельности

2.1 Правовая сущность саморегулирования и государственного регулирования в сфере аудиторской деятельности

Правовое регулирование аудиторской деятельности осуществляется на уровне государства и саморегулирования.

Около шестидесяти лет назад, аудит был видом деятельности, который в большинстве стран подлежал только саморегулированию - регулированию членов профессионального объединения их коллегами. Даже 15 лет назад это все еще было в основном так, качество аудиторской работы проверялось, например, с помощью систем коллегиальной оценки, когда бухгалтерские фирмы проверяли работа друг друга. Однако с конца 1990-х гг. Эта позиция быстро изменилось. Саморегуляция профессии в значительной степени заменено независимым регулированием, опираясь на международные стандарты по аудиту (МСА), которые сами по себе выросли быстро по значению [58].

Аудиторские объединения в России возникли в начале 2000-х годов. Одной из первых саморегулируемых организаций аудиторов являлась Аудиторская палата России. Впервые статус профессионального объединения аудиторов был закреплён в 2001 году. В 2006 году насчитывалось шесть аудиторских саморегулируемых организаций.

Проблемы правового обеспечения аудиторской деятельности рассматривались ведущими учеными и практиками, такими как: Л.В. Азарова, В.Э. Клиш [1], А. Я. Курбатов, А. В. Турбанов [25] и другие.

По мнению Л.В. Азаровой «основной особенностью реформирования органов контроля в аудиторской деятельности сводится к тому, что саморегулируемым организациям передаются функции контроля за ее членами» [1].

А.Я. Курбатов, профессор кафедры предпринимательского права НВШЭ, что обращает внимание на Постановление Конституционного Суда РФ (19.12.2005 № 12-П) в котором раскрывается, что создание саморегулируемых организаций обязывает государство, создавать наиболее благоприятные условия для рыночной экономики как путем непосредственно-регулирующего государственного воздействия, так и через стимулирование свободной экономической деятельности, основанной на принципах самоорганизации, баланса частных и публичных интересов, корпоративного взаимодействия и сотрудничества...» (абз. 2 п. 2 мотивировочной части). «Это, однако, не означает, что государство отказывается ...от конституционного полномочия влиять на содержание правовых норм, принимаемых саморегулируемыми организациями, посредством судебного нормоконтроля, а также иным образом» (абз. 7 п. 2 мотивировочной части). При этом, в том числе, делается ссылка на ст. 129 Конституции России, касающуюся деятельности органов прокуратуры. Тем самым Конституционный Суд РФ подчеркивает, что вмешательство государства в деятельность СРО должно носить не прямой характер, а осуществляться через стимулирование и контроль (надзор) [20].

Основным нормативным актом, регулирующим отношения саморегулируемых организаций и ее членов, является Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее – СРО) [35].

С одной стороны СРО – это некоммерческие организации, и они регистрируются в порядке, предусмотренном ст. 13.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях», с другой стороны, с даты включения в единый государственный реестр СРО они приобретают особый публично-правовой статус.

Вступление в СРО на добровольной основе может быть обусловлено совокупностью прав и обязанностей, предусмотренных для СРО соответствующего вида, включающих содействие членам СРО в осуществлении ими предпринимательской и хозяйственной деятельности и др. При этом, члены

СРО должны соблюдать стандарты и правила, установленные соответствующей СРО.

Рассматривая содержательную часть саморегулирования в сфере аудиторской деятельности, обязательное членство в СРО для аудиторов и аудиторских организаций закреплено Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В соответствии со ст.17 307-ФЗ СРО аудиторов должно объединять не менее 10 000 членов физических лиц или не менее 2 000 коммерческих организаций. По состоянию на 1 июля 2021 года СРО аудиторов «Содружество» объединяет 17 411 членов физических лиц (аудиторов и индивидуальных предпринимателей) и 3 547 членов 3547 – аудиторских организаций. СРО аудиторов выполняют функции: стандартизации, аттестации, повышения квалификации, контроля качества работы аудиторов, обеспечение ответственности.

Использование в регулировании аудиторской сферы механизмов саморегулирования «...позволяет сделать вывод о смешанной системе регулирования аудита, для которой характерны:

- разделение полномочий между государством и профессиональным сообществом;
- функционирование смешанных структур регулирования (уполномоченного федерального органа по регулированию аудиторской деятельности, саморегулируемых организаций аудиторов);
- система нормативных актов, включающая как законодательные и подзаконные акты, так и профессиональные стандарты, и правила, регламентирующие данную сферу» [28].

Отметим, что в отличие от западной модели смешанного регулирования, которая строилась по схеме включения в регулирование аудиторской деятельности наряду с регулирующим воздействием профессионального сообщества государственного воздействия, в России, наоборот, к государственному регулированию прибавилось регулирующее участие профессионалов.

Таким образом, саморегулирование аудиторской деятельности направлено на обеспечение качества аудита путем продвижения справедливых и независимых критериев и стандартов, применяя контрольные процедуры соблюдения аудиторами применимых стандартов аудита и законов в своей юрисдикции в качестве ключевого инструмента для достижения этой цели.

До 2010 года существовал механизм регулирования аудиторской деятельности через лицензирование.

В современной практике регулирования аудиторской деятельности, лицензирование заменено на обязательное членство в профессиональном сообществе – саморегулируемой организации аудиторов. Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов (далее – СРО) раскрыты в ст. 18 Закона об аудите, «аудиторские организации – члены СРО должны иметь в штате не менее трех аттестованных аудиторов, зарегистрированы в любой организационно-правовой форме (за исключением ПАО), пятьдесят один процент доли в капитале компании должен принадлежать аудитору или аудиторской организации» [7].

Е. М. Ашмарина, справедливо отмечает, что саморегулирование принято воспринимать как «...необходимое условие становления гражданского общества, признак проявления которого – определенная степень автономии. Однако вопрос о соотношении государственного регулирования и саморегулирования в структуре хозяйственной сферы социума, о системе их взаимного влияния остается дискуссионным, поскольку единого доктринального и законодательного подхода к решению данного аспекта не выработано» [44].

Согласно ст. 15 Закона об аудите, функции государственного регулирования в сфере аудиторской деятельности возложены на уполномоченный федеральный орган.

При этом, в дополнение к Закону об аудите Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 (ред. от 13.05.2021) «О Министерстве финансов Российской Федерации» закреплено, что «функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере

аудиторской деятельности возложены на Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России)» [32].

Постановлением №329 закреплено, «функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

- принятие нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- выработка государственной политики;
- ведение реестра саморегулируемых организаций аудиторов, в том числе контрольного экземпляра реестра аудиторских организаций и аудиторов;
- оценка рынка аудиторских услуг в России;
- иные функции» [9].

Управление по надзору за «...аудиторской деятельностью осуществляется структурным подразделением центрального аппарата Федерального казначейства, созданным для осуществления в установленном порядке функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций»[9], определенных Законом об аудите.

Управление по надзору за аудиторской деятельностью обеспечивает организацию и координацию работы по взаимодействию с Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации, саморегулируемыми организациями аудиторов и пр.

Совет по аудиторской деятельности создан при Минфине РФ в целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности.

«Его основными функциями являются:

- рассмотрение вопросов государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- рассмотрение проектов нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендация их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

- одобрение правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекса профессиональной этики аудиторов, определение областей знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;
- внесение на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;
- рассмотрение обращений и ходатайств саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и внесение соответствующих предложений на рассмотрение уполномоченного федерального органа» [48].

Таким образом, полномочия по регулированию аудиторской деятельности в России разделены между Министерством финансов РФ, саморегулируемой организацией аудиторов (Ассоциация «Содружество») и Федеральным казначейством.

2.2 Организация внутреннего контроля в аудиторских организациях

Контроль представляет собой неотъемлемую часть системы регулирования, форму обратной связи, с помощью которой управляющая система получает необходимую информацию о степени реализации управленческих решений, а также о реальном состоянии объекта управления. Следует отметить, что в динамичной среде значимость тех или иных рисков постоянно изменяется. Система контроля аудиторской организации должна заключаться в обеспечении разумной уверенности в том, что организация может достичь своих целей.

Например, Ю. С. Голтыхова отмечает, что «контроль является средством, определяющим степень достижения организацией поставленных целей, необходимость внесения корректировок в намеченные дальнейшие действия и

выявляющим нежелательные последствия, вызванные отклонениями от первоначальной цели. Иными словами, контроль необходим для получения достоверной информации или установления причин ее искажения путем сравнения поступивших данных из разных источников» [9].

Согласно ст.10 Закона об аудите «аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются стандартами аудиторской деятельности» [9].

В отечественной и зарубежной литературе [58,59] существует несколько подходов к определению качества аудита. Российские исследователи, среди которых В.И. Подольский и В.Л. Кожухов, рассматривают качество аудита с позиции следования нормативным правовым актам, аудиторским стандартам аудиторской деятельности. С другой стороны, как отмечает О.А Ухова и Г.А. Юдина «данный подход не учитывает вероятность того, что формальное соблюдение нормативных правовых актов на практике не всегда обеспечивает реальное качество услуг» [54].

Термин «качество аудита» часто используется в обсуждениях заинтересованных сторон, а также в информационном взаимодействии регулирующих органов, органов, устанавливающих стандарты, аудиторских и прочих организаций, при проведении исследований и разработке политики в данной сфере.

Таким образом, как отмечено в Концепции качества аудита закреплено «качество аудита – это сложное понятие, и, на данный момент не существует его четкого определения, которое имело бы всеобщее признание» [18].

Г.А. Юдина предлагает рассматривать проблему качества аудита с позиций философии, «качество аудита следует рассматривать в тесной взаимосвязи двух его характеристик: как «бытие-для-другого», т.е. как выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, используемое для принятия решений

на основе бухгалтерской отчетности, и как «в-себе-бытие», т.е. аудит как сущность, как процесс, осуществляемый для выражения мнения» [54].

Организация внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций основывается на следующих нормативных актах: МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (на уровне отдельного аудиторского задания) и МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» [29].

По мере развития ИТ аудиторские фирмы все чаще используют системы поддержки автоматизированного аудита, чтобы способствовать эффективному и эффективному аудиту. Наиболее заметным фактором, который заставляет меняться сегодняшнюю среду аудита, являются быстрые темпы технологических изменений в ИТ-отрасли и распространение корпоративных бизнес-процессов на базе информационных технологий. Одним из примеров является применение программных продуктов: AuditXP, ИТ Аудит: Предприятие (аудит по МСА), таблицы Excel. С точки зрения руководителей компаний, все большее использование ИТ-приложений, таких как система ERP и коммерческий компьютер бухгалтерские программы выгодны, потому что они могут повысить доступность, аналитическую точность и качество бухгалтерских данных. Кроме того, это помогает компаниям улучшить процедуру обработки информации и больше отвечать на запросы в отношении сроков проведения проверки субъектов предпринимательства. Повышая эффективность и результативность аудита, аудиторы должны иметь возможность лучше понимать новые информационные системы и применять эти знания в своей аудиторской работе. Учитывая, что диапазон и характеристики рисков внутреннего контроля могут отличаться в зависимости от масштабов аудиторской организации, необходимо установить эффективную процедуру контроля, которая могла бы реагировать на различные системные требования, чтобы все риски внутреннего контроля могли быть адекватными.

Положение о внутреннем контроле качества по итогам аудиторской проверки клиента должно включать разделы (рисунок 6).

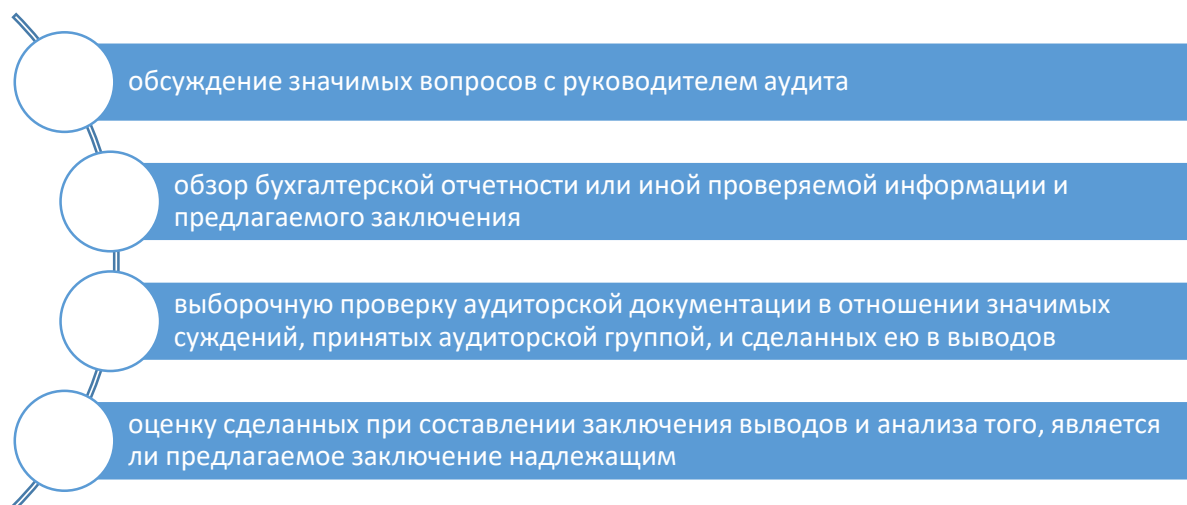


Рисунок 6 – Разделы положения о внутреннем контроле качества по итогам аудиторской проверки клиента

В.Н. Дайнега и С.В. Куракова обращают внимание на то, «что, поскольку разработка внутрифирменных стандартов является достаточно трудоёмким процессом, требующим научных изысканий, в соответствии с международными соглашениями в области защиты объектов интеллектуальной собственности, внутренние стандарты аудиторских организаций расцениваются как коммерческая тайна. Также внутренние аудиторские стандарты должны соответствовать требованиям вышестоящих нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность (Международные стандарты аудита и т. п.)» [11].

Перечень дополнительных «вопросов для возможного рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, включает:

- значительные риски, выявленные в ходе выполнения задания, а также меры, принимаемые в ответ на эти риски;
- выработанные суждения, особенно в отношении существенности и значительных рисков;

- значимость и соотношение исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения задания;
- вопросы, о которых следует сообщить руководству аудируемого лица и лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также, если это применимо, иным лицам, таким как регулирующие органы» [35].

Согласно МСКК 1, «при назначении аудитора по обеспечению качества выполнения задания необходимо учитывать ряд обстоятельств (критериев), которые должны определяться политикой компании, а именно:

- установить уровень профессиональной квалификации, необходимой для выполнения этой функции, включая соответствующий опыт и квалификацию;
- определите, в какой степени организация по контролю качества выполнения задания может предоставлять консультации по вопросам задания без ущерба для его объективности.

При этом решение вопроса о том, какой уровень профессионализма, опыта и авторитета считается довольным и целесообразным, зависит от обстоятельств каждого конкретного задания» [30].

Однако в небольших аудиторских организациях может оказаться непрактичным для руководителя задания не участвовать в выборе аудитора по обеспечению качества задания. Аудиторская организация может передать задание на аутсорсинг.

Таким образом, аудиторские организации должны разрабатывать правила внутреннего контроля качества работы и учитывать требования законодательства в области аудита, учитывать масштаб аудиторской организации и учитывать специфику финансово-хозяйственной деятельности проверяемых организаций. При этом внутренний контроль качества работы аудиторской организации и индивидуального аудитора должен быть эффективен и направлен на соблюдение работниками установленных требований.

2.3 Стандартизация аудиторской деятельности

Процесс глобализации и интеграции российских компаний в мировое экономическое пространство, предполагают сопоставимость финансовой информации и выражение мнения о достоверности. Стандартизация аудиторской деятельности является неотъемлемой частью развития аудиторской деятельности в России.

Большой энциклопедический словарь дает следующее определение – «стандарт (от англ. standard - норма - образец), в широком смысле слова – образец, эталон, модель, принимаемые за исходные для сопоставления с ними др. подобных объектов. стандарт как нормативно-технический документ устанавливает комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации» [6].

В таблице 3 приведены различные толкования термина «аудиторские стандарты» в литературе.

Таблица 3 – Толкования термина «аудиторские стандарты» в литературе

Источник	Определение
Е. М. Ашмарина	«аудиторские стандарты это совокупность общепризнанных методов, приемов проведения аудита, аудиторской деятельности и позволяющих на профессиональном уровне выполнить аудиторское задание, включая предварительную деятельность, планирование, сбор аудиторских доказательств, составление и архивирование рабочей документации, формулирование аудиторского мнения. в стандартах аудиторской деятельности реализуются концепции и постулаты аудита» [44].
Финансовый словарь	«аудиторские стандарты – это документ, регламентирующий единые требования к осуществлению аудиторских проверок и оформлению материалов по ним, а также к проведению сопутствующих им услуг, оценке качества аудита, порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации» [53].

Продолжение таблицы 3

Источник	Определение
Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности" (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ) ¹	стандарты аудиторской деятельности то же, что правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Таким образом, с одной стороны, аудиторские стандарты – это комплекс норм и правил, с другой стороны – это свод обязательных правил к субъектам аудиторской деятельности.

В соответствии со п.1 ст.7 Закона об аудите, аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с Международными стандартами аудита и иными международными документами [26].

М.А. Штефан отмечает, что «исторически в России аудиторская деятельность регулировалась федеральными стандартами, именуемыми также национальными правилами аудита» [4].

Первые стандарты аудита в России появились в 1996 году. Стандарты были одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. С 2010 года полномочия по утверждению федеральных стандартов переданы Минфину России, название стандартов изменилось — они стали федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Международные стандарты аудита на территории РФ были введены Приказами Минфина с 1 января 2017 года.

Стандарты предыдущих поколений, как следствие введение МСА, были упразднены.

¹ При применении документа следует учитывать, что Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации утратили силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 13.12.2001 № 1459. По вопросу, касающемуся регулирования аудиторской деятельности, см. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ.



Рисунок 7 – Пирамида стандартов аудиторской деятельности в России

Разработкой МСА занимается Международный комитет по аудиторской практике (IAPC), созданный при Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Начало функционирования IFAC относится к 1977 г.

М. А. Штефан отмечает, что «в некоторых странах (например, в Австралии, Бразилии, Индии, Голландии) международные стандарты используются в качестве базы для разработки собственных национальных стандартов. В Канаде, Великобритании, Ирландии, США имеются свои стандарты, а международные стандарты принимаются к сведению профессиональными организациями. Россия приняла решение об использовании международных стандартов аудита в качестве национальных» [4].

Международные стандарты различаются по объему, деталям и целям. Международные стандарты аудита (МСА), направлены на международное регулирование профессионального поведения, сильно отличаются от общепринятых, технические нормы, устанавливающие размеры бумаги или определяющие шкалы измерения. В отличие от стандартов на выпуск или продукцию, МСА относятся не к непосредственной рабочей среде аудиторов, а к процедурам и планам. Например, стандарты регулируют такие вопросы как планирование аудита, сбор и оценка аудиторских доказательств, процедур

внутреннего контроля и составление аудиторских отчетов. Но ни то, ни другое цели аудита и фактические результаты процессов аудита не конкретизируются.

Помимо международных стандартов аудиторской деятельности, а также стандартов саморегулируемых организаций в России существуют стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (внутренние стандарты аудиторской деятельности).

Так, ряд зарубежных авторов провели [58,59,60] исследование, целью которого являлось получение информации об обеспечении внедрения наилучшей практики аудита, разработанной независимыми аудиторами в ходе аудита финансового положения коммерческих предприятий одной из европейских стран, в деятельность.

Так, исследование по аудиту деятельности коммерческих обществ из Румынии показало, что внедрение Международных стандартов аудита направлено на достижение следующих целей: расширение прав и возможностей общества в его системе контроля качества; выполнение нескольких аспектов для достижения целей, предложенных руководством общества.

Аудитор должен провести подробный анализ консолидированной финансовой отчетности, связанной с аудиторской проверкой, и сделать квалифицированное аудиторское заключение. Он также должен определить степень их применимости в компании, учреждении, анализировать сильные и слабые стороны на основе финансовых показателей, взятых из годовой финансовой ситуации с целью улучшения аудиторской деятельности; направлять и контролировать развитие компаний при реализации бизнес-планов, которые приведут к улучшению деятельности и повышению интереса потенциальных инвесторов.

Авторы применили опрос, проведенный в четырех коммерческих компаниях из Румынии, и представили результаты применения Стандартов аудита, согласованных с Международными стандартами аудита.

В отношении аудита финансового положения независимые финансовые аудиторы GROUP S.A. и S.C. HIDROCONSTRUCTIA S.A. применили

Международные стандарты аудита и заявили следующее: аудиторская работа была выполнена в соответствии с Международными стандартами аудита и принята Палатой финансовых аудиторов из Румынии. При внедрении этих стандартов были соблюдены этические требования и был проведен аудит обществ, с тем чтобы компании могли получить достаточную уверенность в том, что финансовая ситуация не содержит существенных искажений.

Были проведены аудиторские проверки, анализ финансовых ситуаций, имеющих отношение к обществам и их филиалам, предоставивших отчет о прибылях и убытках, была оценена консолидированная ситуация с доходами, консолидированная ситуация с потоками казначейских средств и краткое изложение основных принципов учетной политики и других пояснительных примечаний.

Руководство компании несет ответственность за подготовку и достоверное представление консолидированной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также с внутренним аудитом, проведенным в компаниях.

Были выполнены процедуры для получения аудиторских доказательств в отношении суммы и раскрытия информации в консолидированной финансовой отчетности, эти процедуры были выполнены по мнению аудитора, включая оценку рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности вследствие мошенничества или ошибок. Была проведена оценка адекватности используемой учетной политики и обоснованности бухгалтерских оценок, разработанных управляющей компанией.

При проведении аудита консолидированной финансовой ситуации независимыми аудиторами было указано, что они дают правдивое и справедливое представление во всех существенных аспектах, а также о его консолидированных финансовых показателях и консолидированных денежных потоках казначейства за финансовый год, закрытый и посвященный аудиту.

Финансовые аудиторы выразили в деле SC OLTCHIM S.A безоговорочное аудиторское заключение, которое соответствует Международным стандартам

финансовой отчетности, но уведомили руководство компании о том, что оно нуждается в дальнейшем улучшении.

Для SC HDROELECTRICA S.A. аудиторский отчет завершился тем, что независимые аудиторы выразили квалифицированное аудиторское заключение, поскольку компания брала кредиты в банках и не достигла определенных финансовых показателей, предусмотренных кредитными соглашениями, и эти банковские учреждения могли потребовать ускорения погашения этих кредитов, что могло привести к финансовой дестабилизации компании.

Другая проблема в том, что на дату проведения аудита финансового положения компания находится в различных спорах, зарегистрированных с судом с деловыми партнерами, которые требовали компенсации, возмещения убытков и штрафов, что делает невозможным внесение некоторых корректировок и правильную оценку финансового воздействия на консолидированную финансовую отчетность.

В отношении S.C. UZINELE SODICE GOVORA CIECH CHEMICAL GROUP S.A аудиторы выразили аудиторское заключение без оговорок, но отметили, что общество не сможет развивать свою деятельность в будущем, поскольку на дату проведения аудита финансового положения в этом году было зарегистрировано отрицательное чистое активы, а долги на длительный срок превысили оборотные активы.

В процессе аудита S.C. HIDROCONSTRUCTIA S.A финансовый аудит выразил аудиторское заключение без каких-либо оговорок и признал на основе использованных аудиторских процедур и от администраторов заявления о том, что общество продолжит свою экономическую деятельность в будущем. Из аудиторского отчета следует, что общество не регистрирует предыдущие события, которые должны потребовать корректировки, которая повлияет на финансовое положение. На дату проведения аудита финансового положения общество зарегистрировало доли участия (акции) в социальном доходе других объединений, которые были представлены в прилагаемых примечаниях к бухгалтерскому аудиту.

Применение Международных стандартов аудита в ходе аудиторской деятельности приведет к инновационным решениям и поможет устранять трудности, возникающие в ходе финансовой деятельности коммерческих компаний, и оказывать положительное и измеримое влияние на финансовое положение, которое может служить ориентиром для заинтересованной общественности в экономической и финансовой деятельности [75].

В п. 2 ст.7 Закона об аудите закреплено, что стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов определяют требования к аудиторским процедурам в дополнение к требованиям МСА. Также стандарты СРО должны соблюдаться всеми членами СРО.

Советом по аудиторской деятельности от 21.05.2019 № 47 утвержден кодекс профессиональной этики аудиторов. Кодекс профессиональной этики аудиторов – «свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности. Основными принципами профессиональной этики аудитора являются честность, профессиональное поведение, конфиденциальность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность» [41]. Однако зарубежные исследователи полагают, что согласно этому описанию профессионализма, основанного исключительно на этике бескорыстного служения, мы можем утверждать, что аудит сейчас далек от «истинно идеальной профессии», и что нет ничего плохого в том, чтобы квалифицировать ее как «псевдо профессиональную» [55, 56]. Например, аргумент, основанный на авторитете традиции, также может быть связан с моральными ценностями, лежащими в основе этой конкретной традиции. Точно так же рациональные аргументы всегда связаны с определенной формой морали, в то время как миф часто используется как особое средство драматизировать рациональные основы того, что есть узаконены.

Подводя итог данного раздела, следует отметить, что введение международных стандартов аудиторской деятельности, а также наличие стандартов саморегулируемых организаций, стандарты аудиторских

организаций и индивидуальных аудиторов (внутренние стандарты аудиторской деятельности) обусловлено тенденцией глобализации, а также направлено на повышение качества аудиторских услуг в России.

Во второй главе выявлена сущность различных моделей регулирования аудиторской деятельности. Исследованы вопросы государственного регулирования, саморегулирование и стандартизация аудиторской деятельности. Также раскрыты функции государственных органов регулирования. Исследованы сущность и проблемы саморегулирования. Аудиторские организации должны разрабатывать правила внутреннего контроля качества работы и учитывать требования законодательства в области аудита, учитывать масштаб аудиторской организации и учитывать специфику финансово-хозяйственной деятельности аудируемых лиц. Следует отметить, что стандарты аудита отражают действительность, сложившуюся в России на сегодняшний день, которая заключается в сочетании государственной нормативно-правовой инициативы и инициативы профессиональных объединений. При этом внутренний контроль качества и стандартизация аудиторской деятельности является неотъемлемой частью развития аудиторской деятельности.

3 Направления совершенствования правового регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг

3.1 Актуальные проблемы рассмотрения споров в сфере аудиторской деятельности

Помимо основных расходов, связанных с аудиторской деятельностью, от аудиторской организации может потребоваться возместить обратившейся в суд стороне убытки, возникшие в результате ненадлежащего проведения аудита или не соблюдения правовых норм в области регулирования аудиторской деятельности. Как следствие, у аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов возникают, правовые риски.

Тихомиров Ю.А. представляет риски «как вероятное неправоное отклонение от намеченной правовой модели (концепции) и действующих законов. Если риск негативного отклонения больше позитивного отклонения, то риск недопустим. Риски, по его мнению, представляют собой:

- возможность прямого или косвенного нарушения правовых норм»;
- ошибки в определении статусов субъектов права и выборе правовых методов регулирования;
- угрозу увеличения объема юридических коллизий;
- провоцирование конфликта интересов;
- возникновение разрыва системно-правовых связей в правовой системе;
- нарушение корреляции между способом правового регулирования и мерой отражения экономических, социальных и политических процессов и другие» [46].

Помимо общетеоретического института правового риска, существуют правовые риски в конкретных отраслях права.

Некоторые считают, что риск судебного разбирательства будет способствовать повышению качества аудита, поскольку он будет заставлять

аудитора свести вероятность ненадлежащего проведения аудита к минимуму. Другие авторы полагают, что риск судебного разбирательства будет оказывать неблагоприятное влияние на качество аудита, способствуя формальному подходу, а не готовности искать инновационные подходы к устранению аудиторского риска, а также отталкивая талантливых специалистов от выбора или сохранения профессии аудитора.

Аудиторская деятельность – это предпринимательская деятельность, экономической целью которого является получение прибыли и максимизация стоимости бизнеса. Однако необходимо разграничивать предпринимательскую деятельность в рамках правового поля на: публичные деликты и частные деликты.

В свою очередь, экономические правонарушения можно разделить на преднамеренные, и ненамеренные нарушения законодательства, и их массовый характер.

Что касается факторов, обуславливающих возникновение правовых рисков, то Тихомиров Ю.А. выделяет «...следующие:

- нарушение законодательства;
- ошибки в деятельности публичных органов;
- учреждений и организаций;
- явления и события объективного характера;
- неправовые позиции участников правоотношения» [46].

Проведем оценку факторов, повлиявших на возникновение споров в сфере аудиторской деятельности (таблица 4).

Таблица 4 – Обобщение судебной практики в сфере аудиторской деятельности

Предмет спора	Краткая характеристика предмета	Дело	Суть спора/ выводы
Инициативный аудит	Аудиторская проверка по требованию	№ А35-2256/2013	Какой орган управления акционерного общества вправе

Продолжение таблицы 4

Предмет спора	Краткая характеристика предмета	Дело	Суть спора/ выводы
	участников общества		утверждать аудитора для проведения аудита по требованию акционера общества - инициативного аудита.
Инициативный аудит	Аудиторская проверка по требованию участников общества	N A35-2256/2013	Какой орган управления акционерного общества вправе утверждать аудитора для проведения аудита по требованию акционера общества - инициативного аудита.
		N A67-5103/07	Поскольку выбор аудитора и назначение аудиторской проверки относятся к исключительной компетенции общего собрания акционеров, оно вправе отказаться от всех предложенных акционерами кандидатур аудитора и не принимать решения об аудите.
		N A32-5962/2007-62/129	Если аудиторская проверка проводится по требованию участника ООО выбранным им аудитором, то согласие на проведение аудиторской проверки и решение по этому вопросу общего собрания не требуется.
		N A76-2603/2020	В передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ отказано, так как....
Договорные отношения	Оплата услуг по договору об аудиторской проверке	N A35-12644/2009	Заказчик обязан оплатить оказанные услуги, даже если по договору их оплата зависит от поступления ему денег от третьих лиц.
	Ничтожность договора на проведение аудита	N A46-18506/2020	В удовлетворении требования признать сделку ничтожной отказано
Конкурс на аудиторские услуги	Об отказе в допуске к участию в конкурсе на оказание услуг по проведению обязательного	N A56-65861/2020	В передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда

Продолжение таблицы 4

Предмет спора	Краткая характеристика предмета	Дело	Суть спора/ выводы
	аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности		Российской Федерации отказать.
		N A56-65861/2020	В удовлетворении требования при оспаривании торгов, в том числе в части отказа в допуске к участию в конкурсе, отказано.
Мнение аудитора	Заведомо ложное аудиторское заключение	N 627-О	Отказать в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "ЭВРИКА" на нарушение конституционных прав и свобод частью 6 статьи 6 Федерального закона "Об аудиторской деятельности"
		N A56-31312/2018	Отказать Санкт-Петербургскому государственному унитарному предприятию "Автоматическая телефонная станция Смольного" в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.
Независимость аудитора	Субъекты аудита близкие родственники	N 3438-О	Отказать в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "ФБК Поволжье", поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.
Решения контрольных органов	Решения СРО	N A40-16823/10-92-62	по иску ЗАО «Военаудит» к НП «Институт профессиональных аудиторов»

Продолжение таблицы 4

Предмет спора	Краткая характеристика предмета	Дело	Суть спора/ выводы
			о признании незаконным отказа во внесении в реестр аудиторов, аудиторских организаций.
Решения контрольных органов	Решения СРО	N A40-16823/10-92-62	по иску ЗАО «Военаudit» к НП «Институт профессиональных аудиторов» о признании незаконным отказа во внесении в реестр аудиторов, аудиторских организаций.
		N A40-134717/2010	по иску Зыряновой С.Н. к СРО НП "Аудиторская Палата России» о признании недействительным решения
	Оспаривание решений РФН/Федерального казначейства	N A40-122306/13	О признании недействительными постановлений Росфиннадзора
		N A56-47644/2013	по заявлению ООО «Ассистент» о признании недействительным предписания Территориального управления Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в городе Санкт-Петербурге
		N A53-7021/13	по заявлению ООО «Аудиторская экспертиза» о признании недействительным предписания территориального управления Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в Ростовской области
Деловая репутация	О защите деловой репутации	N A49-4410/2012	по иску ООО «Шельф-Аудит» к ООО АФ «Партнер-Аудит» (СРО НП «РКА» - третье лицо, не заявляющее самостоятельных требований) о защите деловой репутации и взыскании
		N A50-4441/2012	по иску ООО «Р-Консалтинг» к ООО «Инвест-Аудит» о признании несоответствующими

Продолжение таблицы 4

Предмет спора	Краткая характеристика предмета	Дело	Суть спора/ выводы
		№ А50-4441/2012	действительности и порочащими деловую репутацию сведений

Рассмотрим один из споров на примере: «общество с ограниченной ответственностью «Ассистент» обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным предписания Территориального управления Федеральной службы финансово бюджетного надзора в городе Санкт-Петербурге (далее – Управление) от 29.07.2013 № 72-13-05/56.». На основании результатов проверки Управление направило предписание о исключении общества из СРО. Суд первой инстанции признал правоту Управления, позже суд апелляционной инстанции, принял решение отменить меру исключения из СРО. Так как допущенные Обществом нарушения законодательства об аудиторской деятельности не являлись достаточными и соизмеримыми для основания исключения организации из членов СРО.

Проведенная систематизация и анализ судебных дел в сфере аудиторской деятельности показал, что риски у аудиторских организаций возникают в следствии:

- аудита по инициативе участников общества;
- соблюдение условий договора;
- участие в конкурсе по государственным закупкам;
- независимость аудиторской организации;
- решения контрольных органов;
- прочее.

Таким образом мы выделяем три основных фактора правовых рисков аудиторской деятельности:

- нарушение законодательства.

- явления и события объективного характера.
- ошибки в деятельности публичных органов.

Данные факторы можно представить в следующей группировке (рисунок 8).

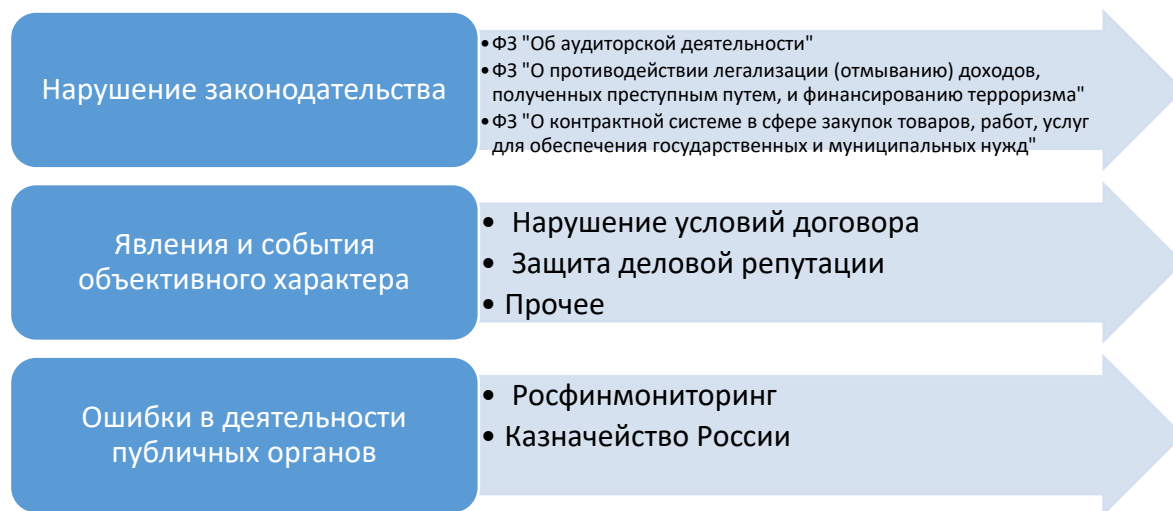


Рисунок 8 – Факторы правовых рисков аудиторской деятельности

В данном раздел мы не рассматривали административную и уголовную ответственность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. При этом необходимо отметить, что аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством РФ и указанным Федеральным законом.

Рассмотрим более подробно вопросы применения административной ответственности и ответственности в соответствии с законодательством РФ в разделе 3.2 магистерской диссертации.

3.2 Предложения по развитию правовых основ анализа и аудита субъектов предпринимательства

Правовые проблемы регулирования аудиторской деятельности постоянно устраняются посредством внесения изменений и дополнений в Закон об аудите.

Как рассматривалось в главе 1 выпускной квалификационной работы, регулирование аудиторской деятельности осуществляется на различных уровнях: государственное регулирование, саморегулирование, на уровне аудиторской организации. При этом контроль качества аудиторской деятельности подразделяется на внешний контроль качества и внутренний контроль качества. Субъекты контроля аудиторских организаций представлены на рисунке 9.



Рисунок 9 – Субъекты контроля аудиторских организаций

Субъекты внешнего контроля качества контроля аудиторских организаций, в том числе индивидуальных аудиторов, осуществляет уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору, а также саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов (ст. 10 Закон об аудите).

Полномочиями внешнего государственного контроля аудиторских организаций обладает, в зависимости от вида деятельности объекта аудиторской аудита осуществляет:

Во-первых, Федеральное казначейство и его территориальные органы (п.3 ст.5 Закона об аудите. Например, организации ценные бумаги которых торгуются на бирже, кредитные организации, страховые организации и др.);

Во-вторых, Росфинмониторинг (Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – № 115-ФЗ [11])).

В соответствии с № 115-ФЗ, «аудиторские организации и индивидуальные аудиторы входят в число субъектов национальной антиотмывочной системы.

Основными элементами системы контроля за аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами в сфере ПОД/ФТ и ФРОМУ являются:

- объекты контроля – аудиторские организации и индивидуальные аудиторы;
- предмет контроля – соблюдение аудиторами требований, установленных Федеральным законом № 115-ФЗ и принимаемыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, исполнение решений, принимаемых по результатам мероприятий контроля» [11];
- субъекты контроля – Росфинмониторинг, Казначейство России и саморегулируемая организация аудиторов.

Ответственность объектов контроля за несоблюдение положений Федерального закона № 115-ФЗ закреплены в ст. 15.27. КОАП Неисполнение требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [16].

Проверки качества работы аудиторской организации, осуществляемые Казначейством России, могут быть плановые и внеплановые (с. 10.1 Закона об аудите), а также профилактические (информирование, профилактический визит и пр.)

Таблица 5 – Результаты Казначейства по контролю качества работы аудиторских организаций [42]

Год	2021	2020	2019
Плановые, шт.	264 (план)	253	269
Внеплановые, шт.	20*	9	25
Итого:	284	262	294
*по состоянию на 22 сентября 2021 года			

Результатами контроля качества работы аудиторских организаций являются:

- «информирование;
- обобщение правоприменительной практики;
- объявление предостережения;
- профилактический визит» [14].

По данным таблицы 5 видно увеличения количества проверок Казначейством аудиторских организаций, при этом необходимо отметить что количество аудиторских организаций и индивидуальных предпринимателей на рынке аудиторских услуг снижается.

Типичными нарушениями нормативных правовых актов, выявленные контрольными органами за период с 2021 по 2019 год являются:

- Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;
- Стандартов аудиторской деятельности;
- Кодекса профессиональной этики auditors;
- Федеральному закону «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [50];
- Правил независимости auditors и аудиторских организаций и др.

Вынесенные меры воздействия (по состоянию на 01.10.2021)
Предупреждение (76) Предписание об устранении нарушения (40) Предписание о приостановлении деятельности (26)
Предписание об исключении (10)

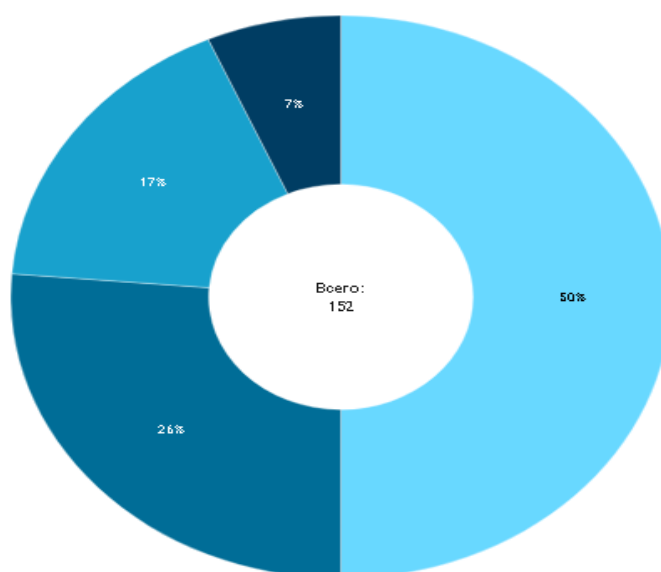


Рисунок 10 – Вынесенные меры воздействия (по состоянию на 01.10.2021)

На рисунке 10 раскрыты вынесенные меры воздействия Казначейством России (по состоянию на 01.10.2021) в единицах [4].:

- предупреждение (76),
- предписание об устранении нарушений (40),
- предписание о приостановлении деятельности (26),
- предписание об исключении (10).

Саморегулируемая организация проводит внешний контроль качества работы членов СРО, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, в соответствии с утвержденными Правилами СРО.

В соответствии Правилами СРО ААС (протокол № 485 от «11» декабря 2020 г), «предметом внешней проверки качества работы является соблюдение объектом ВККР требований:

- Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ;
- Стандартов аудиторской деятельности;
- Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;
- Кодекса профессиональной этики аудиторов;
- требований Устава;
- локальных нормативных актов СРО ААС» [43].

Саморегулируемые организации осуществляют плановые и внеплановые проверки своих членов. В таблице 6 представлено количество плановых внешних проверок качества (ВККР) членов СРО за период с 2019 по 2021 год. Как видно из таблицы, наблюдается существенный рост количества плановых проверок в 2021 году по сравнению с 2020 годом на 234 проверки.

Таблица 6 – Количество плановых внешних проверок качества работы членов СРО [18]

Год	2021	2020	2019
СРО Содружество (количество проверок шт.)	924	690	829

По итогам ВККР 2020 и 2019 года, СРО выявило следующие типовые нарушения [7]:

- нарушения Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ;
- нарушения Федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- нарушение Кодекса профессиональной этики аудиторов;
- нарушение Правил независимости аудиторов;
- нарушения международных стандартов аудита;
- нарушения в области ПОД/ФТ/ФРОМУ;
- несоблюдение аудиторской организацией, аудитором требований законодательства по борьбе с подкупом ИДЛ при осуществлении международных коммерческих сделок;
- несоблюдение аудиторской организацией требований по раскрытию аудиторской организацией информации на своем официальном Интернет-сайте;
- выявление в признаки недобросовестной конкуренции на рынке аудиторских услуг;
- проверка отчетности по аудиторской деятельности.

Меры дисциплинарного воздействия к аудиторским организациям перечислены в п.4 ст.10 ФЗ Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ (ред. от 11.06.2021) «О саморегулируемых организациях», а именно:

- «...вынесение предписания, обязывающего члена саморегулируемой организации устранить выявленные нарушения и устанавливающего сроки устранения таких нарушений;
- вынесение члену саморегулируемой организации предупреждения;
- наложение на члена саморегулируемой организации штрафа;
- рекомендация об исключении лица из членов саморегулируемой организации, подлежащая рассмотрению постоянно действующим коллегиальным органом управления саморегулируемой организации;

– иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации меры» [35].

Основными целями введения саморегулирования, в том числе аудиторской деятельности, являются: «сокращение государственного вмешательства в предпринимательскую деятельность, устранение неоправданных административных барьеров и снижение коррупционных рисков. Это связано с тем, что саморегулирование традиционно рассматривается как самоорганизация в определенных сферах экономической деятельности без непосредственного вмешательства государства» [34].

Однако мы отмечаем противоположную тенденцию - рост количества проверок за деятельностью аудиторских организаций, расширения полномочий контролирующих органов, дублирование контрольных процедур со стороны контрольных органов, что является противоречием целям саморегулирования.

Федеральным законом от 11 июня 2021 г. № 170-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» [7] был введен механизм, предотвращающий дублирование контрольной деятельности Федерального казначейства и саморегулируемой организации аудиторов. Так, саморегулируемая организация аудиторов может засчитать плановую проверку качества работы аудиторской организации, проведенную Федеральным казначейством, в счет осуществляемого ею планового контроля.

Следует отметить, что усиление контроля со стороны государства, на наш взгляд, приводит к ужесточению конкуренции, тенденции монополизации рынка, а также дальнейшему стагнированию рынка аудиторских услуг.

В соответствии с п.4 ст.5 Закона об аудите, для обеспечения государственных и муниципальных нужд необходимо заключение договора об обязательном аудите должно осуществляться в соответствии с законодательством о контрактной системе в сфере закупок [31]. При этом в конкурсе на заключение контракта в обязательном порядке должны участвовать

аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства, если выручка государственной организации не превышает 1 млрд. руб. за предшествующий период.

Как мы видим в п.5 ст.5 Закона (с 1 января 2022 года), отсутствует конкретизация «только» субъекты малого и среднего предпринимательства имеют право участия в конкурсе. Надо отметить, более 50% объема аудиторских услуг по итогам 2020 года составляют компании большой четверки. Таким образом право участия не означает, что субъекты малого предпринимательства, не входящие в холдинговые структуры крупнейших аудиторских компаний в России (большая четверка), выигрывают вышеуказанный конкурс.

Таким образом, предлагаем внести изменения в п.5 ст.5 Закона об аудите, «...в открытом конкурсе на заключение контракта на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) которой за предшествующий отчетному год не превышает 1 миллиарда рублей, обязательным является участие аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства» [14].

И, изложить данный пункт в следующей редакции: «...в открытом конкурсе на заключение контракта на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) которой за предшествующий отчетному год не превышает 1 миллиарда рублей, обязательным является участие»[14] только аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства. и не входящие в холдинговые объединения зарубежных компаний».

В соответствии с аудиторскими стандартами, документирование аудиторских процедур и оформление рабочей документации аудитора, является неотъемлемой частью аудиторской проверки. По состоянию на октябрь 2021 года, Казначейство России выявило 27% нарушений аудиторскими организациями требований к рабочей документации аудитора. На рисунке 10

представлено допустивших нарушений АО, от общего числа проверенных Казначейством организаций (в %).

Отмечая тот факт, что аудиторская организация и индивидуальный аудитор при аудиторской проверке организации проводятся аудиторские процедуры по оценке:

- непрерывности деятельности аудируемого лица;
- наличия признаков банкротства в соответствии с требованиями законодательства о банкротстве [10];
- чистых активов в соответствии с требованиями Закона об акционерных обществах [36];
- оценка и анализ финансовых результатов, с целью определения рисков.

Как следствие, полученные аудиторские доказательства по непрерывности деятельности субъекта предпринимательства влияют на мнение аудита. В случае наличия признаков того, что деятельность субъекта предпринимательства может быть прекращена, данное условие влияет на мнение аудитора и отражается в рабочей документации и влияет на мнение аудитора.

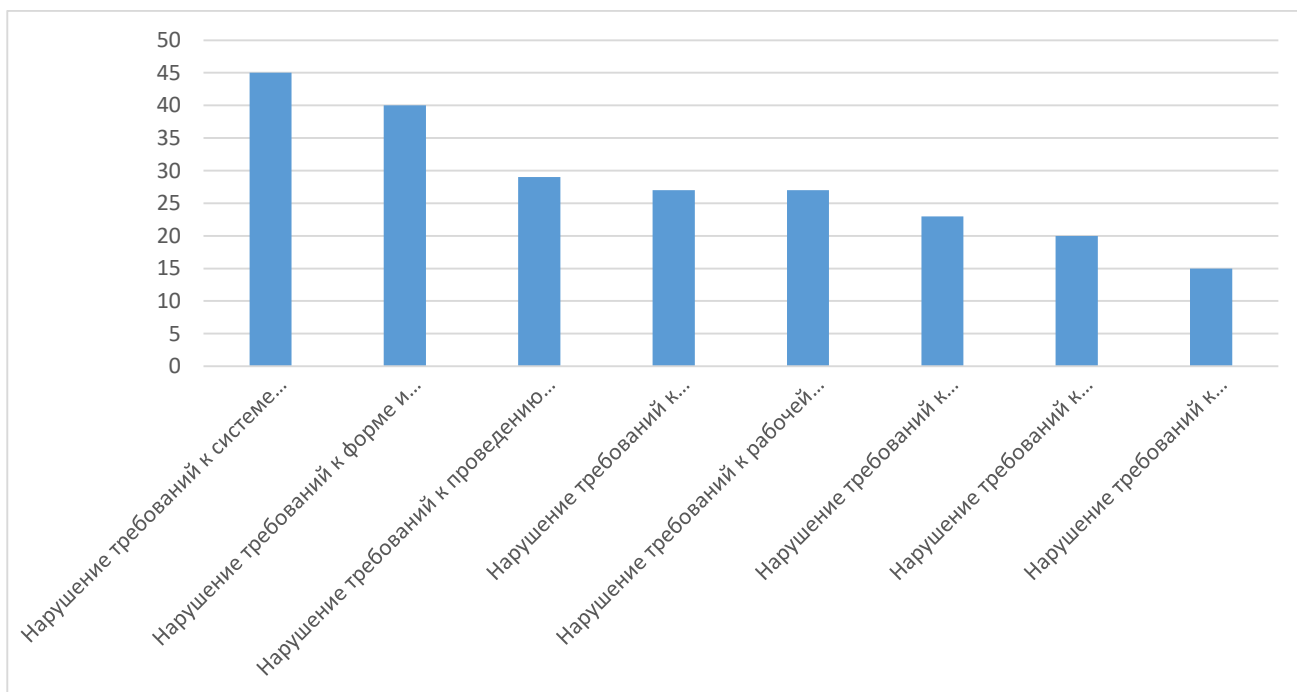


Рисунок 10 – количество нарушений АО, от общего числа проверенных Казначейством организаций (в %).

Как отмечалось ранее, единой методики проведения анализа хозяйственной деятельности организации в процессе аудита или оказания сопутствующих услуг не существует. Порядок анализа хозяйственной деятельности закрепляется во внутренних стандартах аудиторской организации и, как правило, включает оценку ключевых показателей финансово-хозяйственной деятельности. В сложившейся деловой практике, оцениваются следующие финансовые показатели: ликвидности, финансовой устойчивости и платежеспособности и др.

Оценка финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства может осуществляться аудиторскими организациями как сопутствующая услуга. В данном случае, аудитор должен придерживаться сложившейся практики, по оценке финансово-хозяйственной деятельности организации, а также нормативно-правовые акты, перечисленные в главе 1 диссертации. Оценка финансовых показателей должна включать: характеристику имущественного положения организации, показатели ликвидности, показатели финансовой устойчивости, показатели деловой активности, рентабельности и др.

Следует отметить, что положения стандартов МСА [27,28] содержат перечень аудиторских процедур, перечень событий, которые необходимо оценить аудитору. При этом, формулы и методики оценки финансово-хозяйственной деятельности в МСА 315 и МСА 570 не закреплены.

Подводя итог по разделу диссертации, следует отметить особую роль судебной практики в развитии законодательства и минимизации коллизий в области регулирования аудиторской деятельности. Предложенная автором систематизация судебных дел в сфере аудиторской деятельности и выявленные факторы правовых рисков аудиторской деятельности носят практический характер и могут быть применены аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами с целью минимизации рисков.

Отмечая отсутствие конкретных формул и методик оценки финансово-хозяйственной деятельности в МСА, предлагается внести примеры расчёта

показателей финансового хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства для устранения дальнейших споров по документированию аудиторских процедур.

В третьей главе обобщена судебная практика в сфере аудиторской деятельности, разработаны предложения по развитию правовых основ аудита субъектов предпринимательства. За исключением основных расходов, связанных с аудитом субъектов предпринимательства, от аудиторской организации может потребоваться возместить обратившейся в суд стороне убытки, возникшие в результате ненадлежащего проведения аудита или не соблюдения правовых норм в области регулирования аудиторской деятельности. Как следствие, у аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов возникают, правовые риски.

Заключение

Первая глава диссертации носит теоретический характер, раскрывает теоретические аспекты анализа хозяйственной деятельности субъекта аудиторской проверки, а также вопросы нормативно-правового регулирования деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг. Права и обязанности автора и аудиторских организаций, индивидуального аудитора и руководителя аудита прописаны в ст. 13 и 14 Закона об аудите.

Субъектами аудиторской деятельности являются носители прав и обязанностей в области ее осуществления и регулирования. При этом походы к определению субъектов субъектов правоотношений аудиторской деятельности следует рассматривать как в «узком», так и в «широком» смысле.

Также, мы полагаем, что дефиниция «субъекты правоотношений аудиторской деятельности» более широкое, чем «субъекты аудиторской деятельности» и требуют уточнения в нормативных актах. Сочетание разных форм регулирования аудиторской деятельности направлено на повышение качества аудиторских услуг. При этом, документирование аудиторских процедур также направлено на повышение качества аудиторской деятельности и является неотъемлемой частью аудиторской проверки.

Во второй главе выявлена сущность различных моделей регулирования аудиторской деятельности. Введение международных стандартов аудиторской деятельности, а также наличие стандартов саморегулируемых организаций, стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (внутренние стандарты аудиторской деятельности) обусловлено тенденцией глобализации, а также направлено на повышение качества аудиторских услуг в России. Аудиторские организации должны разрабатывать правила внутреннего контроля качества работы и учитывать требования законодательства в области аудита, учитывать масштаб аудиторской организации и учитывать специфику финансово-хозяйственной деятельности проверяемых организаций. При этом внутренний контроль качества работы аудиторской организации и

индивидуального аудитора должен быть эффективен и направлен на соблюдение работниками установленных требований.

В третьей главе обобщена судебная практика в сфере аудиторской деятельности, разработаны предложения по развитию правовых основ аудита субъектов предпринимательства. Помимо прямых затрат, понесенных в ходе проведения аудита, от аудиторской организации может потребоваться возместить обратившейся в суд стороне убытки, возникшие в результате ненадлежащего проведения аудита или не соблюдения правовых норм в области регулирования аудиторской деятельности. Как следствие, у аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов возникают, правовые риски.

Систематизация и анализ судебных дел в сфере аудиторской деятельности показал, что судебные риски у аудиторских организаций возникают в следствии:

- аудита по инициативе участников общества;
- соблюдение условий договора;
- участие в конкурсе по государственным закупкам;
- независимость аудиторской организации;
- решения контрольных органов;
- прочее.

Автор отмечает особую роль судебной практики в развитии законодательства и минимизации коллизий в области регулирования аудиторской деятельности. Предложенная автором систематизация судебных дел в сфере аудиторской деятельности и выявленные факторы правовых рисков аудиторской деятельности носят практический характер и могут быть применены аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами с целью минимизации рисков.

Оценка финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства может осуществляться аудиторскими организациями как сопутствующая услуга. Оценка финансовых показателей должна включать: характеристику имущественного положения организации, показатели

ликвидности, показатели финансовой устойчивости, показатели деловой активности, рентабельности и др.

Следует отметить, что положения международных стандартов аудита содержат только перечень аудиторских процедур, перечень событий, которые необходимо оценить аудитору. При этом, формулы и методики анализа финансово-хозяйственной деятельности в МСА не закреплены.

В заключении сделаны следующие выводы:

– проведенная систематизация и анализ судебных дел в сфере аудиторской деятельности позволила выделить три основных фактора правовых рисков аудиторской деятельности: нарушение законодательства; явления и события объективного характера; ошибки в деятельности публичных органов. Таким образом, предложенная в диссертации систематизация судебных дел в сфере аудиторской деятельности и выявленные факторы правовых рисков аудиторской деятельности играют важную роль в развитии законодательства в области регулирования аудиторской деятельности.

– предлагается внести изменения в п.5 ст.5 Закона об аудите, изложить данный пункт в следующей редакции: «...в открытом конкурсе на заключение контракта на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) которой за предшествующий отчетному год не превышает 1 миллиарда рублей, обязательным является участие только аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства. и не входящие в холдинговые объединения зарубежных компаний»[14].

– отмечая отсутствие конкретных формул и методик оценки финансово-хозяйственной деятельности в МСА 315 и МСА 570, предлагается внести примеры расчёта показателей финансового хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства для устранения дальнейших споров по документированию аудиторских процедур.

Список используемой литературы и используемых источников

1. Азарова, Л. В. Развитие саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации // Вестник евразийской науки. - 2013. - №6 (19). - С.27-29. - Текст: непосредственный.

2. Андреева, Л.В. Российское предпринимательское право: учебник / Л.В. Андреева, Т.А. Андреева, Н.Г. Апрессова; отв. ред. И. В. Ершова, Г. Д. Отнюкова. М.: Проспект, 2015. - 816 с. - ISBN 978-5-392-03363-8. - Текст: непосредственный.

3. Анисифоров, Т.С. Публично-правовой характер института аудита в России // Банковское право. - 2018. - № 5. - С. 54 - 61. - Текст: непосредственный.

4. Аудит в 2 ч. Часть 1: учебник и практикум для вузов / под редакцией М. А. Штефан. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2021. 238 с. (Высшее образование). ISBN№ 978-5-534-13651-7. URL: <https://urait.ru/bcode/470098/p.24> (дата обращения: 06.06.2021). - Режим доступа: Электронно-библиотечная система Юрайт. - Текст: электронный.

5. Аудит: учебник для вузов / Н. А. Казакова [и др.]; под общей редакцией Н. А. Казаковой. — 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2021. — 409 с. — (Высшее образование). ISBN 978-5-534-10747-0. — URL: <https://urait.ru/bcode/469125/p.315> (дата обращения: 25.06.2021). - Режим доступа: Электронно-библиотечная система Юрайт. - Текст: электронный.

6. Большой Энциклопедический словарь. — URL: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/280258> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

7. ВККР СРО ААС –URL: https://auditor-sro.org/quality_control/plany-vneshnikh-proverok-kachestva/ (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

8. Волков, А. М. Административное право: учебник для среднего профессионального образования / А. М. Волков. Москва: Издательство Юрайт, 2020. 457 с. (Профессиональное образование). ISBN 978-5-534-13074-4. URL:

<https://urait.ru/bcode/449081> (дата обращения: 07.11.2021). - Режим доступа: Электронно-библиотечная система Юрайт. - Текст: электронный.

9. Голтыхова, Ю. С. Организация системы внутреннего контроля качества аудита на современном этапе развития аудиторских услуг / Ю. С. Голтыхова // Экономика и предпринимательство. - 2020. - № 9(122). - С. 1256-1259. - Текст: непосредственный.

10. Данилевский, Ю.А. Аудит: Учеб. пособие / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – М.: ИПК ФБК-Пресс, 2002. - 407 с. - ISBN978-5-215-03192-6. - Текст: непосредственный.

11. Дейнега, В.Н., Куракова, С.В. Особенности разработки и применения внутренних аудиторских стандартов в связи с переходом на МСА // Научный вестник ЮИМ. - 2017. - №4. - С.25-30. - Текст: непосредственный.

12. Ершова, И.В., Ершов, А.А. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. М: Юриспруденция, 2011. – 280с. (Высшее образование). – ISBN 978595160534 – Текст: непосредственный.

13. Жучкова, О.Ю. Правовая природа договора оказания аудиторских услуг // Закон и право. – 2008. – №7. – С.15-17. - Текст: непосредственный.

14. Килин, В. Э. Актуальные проблемы регулирования аудиторской деятельности в связи с переходом к саморегулированию // Вестник РГГУ. Серия «Экономика. Управление. Право». - 2012. - №3 (83). - С.15-19. - Текст: непосредственный.

15. Кодекс профессиональной этики аудиторов: Приказ № 47 [одобрен Советом по аудиторской деятельности 21 мая 2019] –URL: <https://minfin.gov.ru/> (дата обращения: 04.11.2021). – Текст: электронный.

16. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: КОАП: текст с изменениями и дополнениями на 01 октября 2021 года [принят Государственной думой 20 декабря 2001 года: одобрен Советом Федерации 26 декабря 2001 года]. – URL: <http://pravo.gov.ru/> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

17. Кожевников, В.В., Сенин, И.Н. Теория государства и права. Омск: 2014. - 120 с. - ISBN 978-5-4365-2792-5. – URL: <https://www.book.ru/book/930405> (дата обращения: 26.06.2019). - Режим доступа: Электронно-библиотечная система Book.ru. - Текст: электронный.

18. Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества – URL: <https://minfin.gov.ru/ru/document/> (дата обращения: 08.01.2021). - Текст: электронный.

19. Краснов, В.Д., Кемаева, С.А., Жильцова, Ю.В., Козменкова, С.В. Формирование институциональной среды аудита: характеристика и применение // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. - 2017. - № 13. - С. 13 - 26. - Текст: непосредственный.

20. Курбатов, А. Я., Турбанов, А. В. Правовые проблемы саморегулирования аудиторской деятельности // Предпринимательское право. - 2015. - № 2. - С. 66-75. - Текст: непосредственный.

21. Кухаренко, Т.А. Обязательный ежегодный аудит непубличных акционерных обществ // КонсультантПлюс. – 2017. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.01.2021). – Режим доступа: КонсультантПлюс. – Текст: электронный.

22. Лапшина, Л.П., Решетнева Т.В. Основы теории права: учебно-методическое пособие. - Ижевск: Издательский центр «Удмуртский университет», 2019. - 74 с. ... Гражданское право: учебник: в 2 т. / Е. Е. Богданова, Д. Е. Богданов, Л. Ю. Василевская [и др.]; под ред. Е. Е. Богдановой. – Москва: Проспект, 2020. - Т. II. – 448 с. – ISBN 978-5-906432-21-6. – Текст: непосредственный.

23. Лацинина, Е.А. Аудитор в информационном поле // Финансовые и бухгалтерские консультации: электрон. журн. - 2019. - № 6. - С. 23 - 31. - Текст: непосредственный.

24. Марьина, А.А. Субъекты аудиторской деятельности: : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук: 12.00.03 / Марьина Анастасия Александровна; Современная гуманитарная

академия -Москва, 2009. - 25 с. - Библиогр.: с. 20-21.; Место защиты: Современ. гуманитар. акад. - Текст: непосредственный.

25. Матузов, Н.И. Теория государства и права: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению и специальности "Юриспруденция" / Н. И. Матузов, А. В. Малько ; Саратовский филиал ин-та государства и права Российской акад. наук. - Изд. 2-е, перераб. и доп. - Москва: Юристъ, 2007. – 540, [1] с. : ил.; 22 см. - (Institutiones).; ISBN 978-5-7975-0778-9- Текст: непосредственный.

26. Международные стандарты аудита и иные международные документы, утвержденные: Приказ № 2н: [принят Минфином России 09 января 2019 года] – URL: <https://mi.nfi.gov.ru> (дата обращения: 08.01.2021). - Текст: электронный.

27. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»: Приказ N 2н: [утвержден Минфином России от 09 января 2019 года]. –URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

28. Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»: Приказ N 2н: [утвержден Минфином России от 09 января 2019 года]. – URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

29. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг: Приказ № 2н [принят Минфином России от 24 октября 2016 года] –URL: <https://minfin.gov.ru/> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

30. О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ [принят Государственной Думой 22 июля 2020 года: одобрен Советом Федерации 24

июля 2020 года] – URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 08.01.2021). - Текст: электронный.

31. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" от 05.04.2013 № 44-ФЗ [принят Государственной Думой 22 марта 2013 года: одобрен Советом Федерации 27 марта 2013 года]. –URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

32. О Министерстве финансов Российской Федерации № 329 [принят Правительством РФ от 30 июня 2004 года года:] – URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 08.01.2021). - Текст: электронный.

33. О несостоятельности (банкротстве) Федеральный закон № 127 [принят Государственной Думой 27 сентября 2002 года: одобрен Советом Федерации 16 октября 2002 года]. –URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

34. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: Федеральный закон от № 115-ФЗ: [принят Государственной Думой 13 июля 2001 года: одобрен Советом Федерации 20 июля 2001 года]. –URL: <https://mi№fi№.gov.ru> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

35. О саморегулируемых организациях Федеральный закон № 315-ФЗ № 307-ФЗ: [принят Государственной Думой 16 ноября 2007 года: одобрен Советом Федерации 23 ноября 2007 года]. –URL: <https://minfingov.ru> (дата обращения: 08.01.2021). - Текст: электронный.

36. Об акционерных обществах Федеральный закон № 208 [принят Государственной Думой 24 ноября 1995 года]. –URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

37. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон № 307-ФЗ: [принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года: одобрен Советом Федерации 29 декабря 2008 года]. –URL: <https://minfingov.ru> (дата обращения: 08.01.2021). - Текст: электронный.

38. Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг: Приказ № 33н: [принят Минфином России 09 марта 2017 года года: одобрен Советом по аудиторской деятельности 10 мая 2017 года] – URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 08.01.2021).

39. Об Основных направлениях развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года: Приказ № 1592: [принят Минфином России 29 ноября 2019 года: одобрен Советом по аудиторской деятельности 20 ноября 2019 года] – URL: <https://mi№fi№.gov.ru> (дата обращения: 08.01.2021). - Текст: электронный.

40. Основные итоги Основные итоги осуществления ВККР СРО ААС в 2020 году – URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/7e9/N.V.-Kobozeva-Itogi-VKKR-SRO-AAS.pdf> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

41. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации – URL: https://www.minfin.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/MainIndex. (дата обращения: 06.11.2021). - Текст: электронный.

42. Отчеты по контролю качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/audit/monitoring/QualRep/?id_39=133897-kontrol_kachestva_raboty_auditorskikh_organizatsii_i_individualnykh_auditorov_otchet_za_2020_god. (дата обращения: 05.11.2021). - Текст: электронный.

43. Правила организации и осуществления ВККР членов СРО. Протокол № 485: [Правления Саморегулируемой организации аудиторов АССОЦИАЦИИ «СОДРУЖЕСТВО» (СРО ААС). 11 декабря 2020 года.]. –URL: <https://auditor-sro.org> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

44. Правовое обеспечение контроля, учета, аудита и судебно-экономической экспертизы : учебник для вузов / Е. М. Ашмарина [и др.] ; под редакцией Е. М. Ашмариной ; ответственный редактор В. В. Ершов. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2020. 299 с. (Высшее образование). ISB № 978-5-534-09038-3. URL: <https://urait.ru/bcode/450431/p.137>

(дата обращения: 04.06.2021). - Режим доступа: Электронно-библиотечная система Юрайт. - Текст: электронный.

45. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, годовой консолидированной финансовой отчетности организаций за 2020 год в условиях распространения новой коронавирусной инфекции: Протокол № 53: [одобрен Советом по аудиторской деятельности 18 декабря 2020 года] - URL: <https://www.minfin.ru/> (дата обращения: 06.11.2021). - Текст: электронный.

46. Риск и право: научное издание / Ю. А. Тихомиров, С. М. Шахрай. - Москва: Изд-во Московского ун-та, 2012. – 62 с. ISBN 978-5-211-06320-4 Государство и право. - Текст: непосредственный.

47. Рэнкинг крупнейших российских аудиторских организаций (субъектов аудиторской деятельности) по итогам 2020 года – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4827688> (дата обращения: 06.11.2021). - Текст: электронный.

48. Совет по аудиторской деятельности – URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/council/> (дата обращения: 08.01.2021). - Текст: электронный.

49. Судаков, С.В. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации // Экономический анализ. Теория и практика. - 2007. - № 16. - С.16-18. - Текст: непосредственный.

50. Типовые нарушения обязательных требований (по состоянию на 01.10.2021) – URL: <https://roskazna.gov.ru/kontrol/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy/statisticheskaya-informatsiya/2021/> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

51. Ухова О.А. и Юдина Г.А. Актуальные проблемы контроля качества аудита: теоретические и практические аспекты// Аудит и финансовый анализ. - 2014. - №3. - С 208-210. - Текст: непосредственный.

52. Финансовое право: учебник для бакалавров / под редакцией И. А. Цинделиани; Верховный Суд Российской Федерации, Российский государственный ун-т правосудия. - Изд. 3-е. - Москва: Проспект, 2017. - 656 с. - ISBN 978-5-392-23905-4 – URL: <https://books.google.ru/books?id=RaA4DQAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false> (дата обращения: 06.11.2021). - Текст: электронный.

53. Финансовый словарь – URL: <https://1fin.ru/?id=281&t=856> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

54. Юдина, Г.А. Контроль качества аудита: монография [Текст] /Г.А. Юдина. Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2012. – 142 с. - Текст: непосредственный.

55. Andrea, M. Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice // Accounting, Organizations and Society May–July 2008 Volume 33, Issues 4–5 Pages 384-414 – URL: <https://ezpro.fa.ru:2603/science/article/pii/S1061951819301041> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

56. Bong Gu., Sunhwa L. The impact of the input level of information system audit on the audit quality: Korean evidence // International Journal of Accounting Information Systems 7 October 2021 Volume 43 (Cover date: December 2021) Article 100533 – URL: <https://ezpro.fa.ru:2603/science/article/pii/S146708952100035X> (дата обращения: 01.11.2021). - Текст: электронный.

57. Elina, H. Si. Erratum regarding missing Declaration of Competing Interest statements in previously published articles // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 42, March 2021, Pages 100352 –URL: <https://ezpro.fa.ru:2603/science/article/pii/S1061951819301041> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

58. Ophias, K.Y. The effects of International Financial Reporting Standards, auditing and legal enforcement on tax evasion: Evidence from 37 African countries // Global Finance Journal 2 August 2020 Volume 49 (Cover date: August 2021) Article 100561 – URL: <https://ezpro.fa.ru:2603/science/article/pii/S1061951819301041> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

59. Raif, P.H., Akmese, K.A. Status Quo of International Financial Reporting Standards and International Standards on Auditing: A Research on the Accounting Professionals in Konya // Procedia Economics and Finance 2014 Volume 15 Pages 1663-1670 – URL: <https://ezpro.fa.ru:2603/science/article/pii/S1061951819301041> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.

60. Salomia, M. M., Turlea ,E.D. Study of Financial Audit Used in Large Companies in Romania in the Context of the Implementation of Auditing Standards Harmonized with International Audit Standards // Procedia - Social and Behavioral Sciences 8 January 2014 Volume 109 Pages 995-997– URL: <https://ezpro.fa.ru:2603/science/article/pii/S1061951819301041> (дата обращения: 04.11.2021). - Текст: электронный.