

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

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Гражданское право и процесс»

(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки)

Правовое обеспечение предпринимательской деятельности

(направленность (профиль))

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

на тему Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ

Обучающийся

А.Г. Проскурин

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Научный

руководитель

кандидат юридических наук, доцент Е.В. Чуклова

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Тольятти 2024

Содержание

Введение	3
1 Теоретические основы аудиторской деятельности в Российской Федерации	8
1.1 Понятие, цели, задачи и субъекты аудиторской деятельности в Российской Федерации	8
1.2 Становление нормативного правового регулирования аудиторской деятельности.....	13
2 Особенности регулирования и организации аудиторской деятельности.....	17
2.1 Государственное регулирование и саморегулирование.....	17
2.2 Контроль в сфере аудиторской деятельности.....	31
2.3 Меры воздействия, принимаемые к субъектам аудиторской деятельности.....	43
3 Проблемы правового регулирования аудиторской деятельности	49
Заключение	57
Список используемой литературы и используемых источников	61

Введение

Актуальность исследования определяется следующим. Во-первых, аудит сегодня стал весьма массовым и распространенным видом экономической деятельности. На 31.12.2022 г. в России насчитывается 2,7 тыс. лиц, ведущих аудиторскую деятельность, из них 2,4 тыс. аудиторских организаций и 0,3 тыс. индивидуальных аудиторов. В целом аудиторское сообщество в России по данным на конец 2022 г. составляло 16,4 тыс. человек. Деятельность такого числа специалистов по аудиту нуждается в эффективном правовом регулировании. Во-вторых, востребованность в качественном правовом регулировании аудита в России определяется тем, что сегодня во многих случаях аудит деятельности организаций и предприятий является обязательным. К качеству проведения обязательного аудита и аудита в целом предъявляются повышенные требования, обеспечить исполнение которых позволяет развитое и современное законодательство об аудиторской деятельности.

Наконец, актуальность изучения правового регулирования аудита в РФ определяется и тем, что действующее законодательство в данной сфере не является в полной мере совершенным. В нем есть определенные недостатки, негативно влияющие на практику ведения аудиторской деятельности и требующие своего исправления.

Степень изученности темы работы можно охарактеризовать как достаточно высокую. Сегодня в отечественной научной литературе и периодике представлен широкий круг публикаций, посвященных анализу различных аспектов регулирования аудита в РФ. Так, учеными изучаются теоретические вопросы аудиторской деятельности (К.С. Арабян [1], Л.И. Булгакова [3], А.Г. Лукин [21]), рассматривается история становления и формирования аудита в России (К.С. Сурнина [50]), анализируется правовая природа аудита (И.А. Роженцова [47]) и общие вопросы правового регулирования аудиторской деятельности (И.В. Ершова [16]), оценивается роль

профессиональных стандартов в повышении эффективности регулирования аудита (И.А. Слободняк, Е.В. Ларюнина [49]). В то же время проблемные вопросы правового регулирования аудиторской деятельности пока изучены недостаточно, что актуализирует значимость настоящего исследования.

Объект исследования в работе – отношения, связанные с осуществлением аудиторской деятельности.

Предмет исследования – нормы отечественного законодательства, определяющие особенности правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Цель работы – исследовать особенности и пути совершенствования правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Задачи работы:

- рассмотреть понятие, цели, задачи и субъекты аудиторской деятельности в РФ;
- изучить генезис становления аудиторской деятельности в РФ;
- раскрыть нормативно-правовую базу аудиторской деятельности;
- охарактеризовать государственное регулирование и саморегулирование;
- определить особенности контроля в сфере аудиторской деятельности;
- описать меры воздействия, принимаемые к субъектам аудиторской деятельности;
- выявить проблемы правового регулирования аудиторской деятельности и пути их решения.

Практическая значимость исследования определяется теми рекомендациями по совершенствованию правового регулирования аудита в России, которые были предложены в работе на основе анализа актуальных проблем в рассматриваемой сфере.

Методы исследования, использованные в работе, включают в себя метод анализа и синтеза, нормативный, описательный, сравнительно-

типологический, сравнительно-исторический, формально-логический и иные методы.

Гипотеза исследования заключается в том, что решение существующих проблем в области правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации может быть связано с уточнением действующего порядка выхода и вступления аудиторских организаций в члены СРО аудиторов по собственному желанию, расширением полномочий СРО аудиторов в части направления запросов в уполномоченные контрольно-надзорные органы с целью предоставления информации о том, выносились ли в отношении аудиторской организации, которая хочет вступить в новую СРО после выхода из предыдущей, решения о проведении мероприятий внешнего контроля в период, предшествующий ее выходу, а также путем закрепления в КоАП РФ административной ответственности для аудиторов за вынесение заведомо ложного аудиторского заключения в результате халатности, попустительства и пр., не связанных с причинением существенного вреда.

Положения, выносимые на защиту:

Во-первых, аудиторская деятельность – особый вид предпринимательской, сервисной, проверочно-оценочной деятельности, участниками которой выступают специальные субъекты – аудиторы (физические лица и аудиторские компании), обязательные участники саморегулируемых организаций, а объектом – аудируемые предприятия и организации, в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности которых аудиторы могут проводить аудиторские проверки.

Во-вторых, в историческом развитии отечественного аудита выделяется два этапа – дореволюционный и период рыночной экономики. Современное законодательство об аудиторской деятельности начало складываться в РФ в 1992 г., когда был разработан первый в постсоветской России проект закона об аудиторской деятельности, который, однако, не был принят. Сегодня нормативно-правовое регулирование аудиторской

деятельности в РФ достаточно развито, но изменчиво и динамично развивается.

В-третьих, правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации сочетает государственное регулирование и саморегулирование, включает в себя комплекс нормативных правовых актов и локальных нормативных актов СРО аудиторов.

В-четвертых, деятельность аудиторских организаций и аудиторов-членов СРО ААС в РФ подлежит внешнему контролю и дополняется обязательным внутренним контролем. «Основные направления контроля – это контроль в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения, контроль соблюдения утвержденных стандартов ведения аудиторской деятельности» [62]. Основные субъекты внешнего контроля – это саморегулируемая организация аудиторов, Казначейство России, Минфин России.

В-пятых, меры воздействия, принимаемые к субъектам аудиторской деятельности в России, связаны главным образом с дисциплинарным воздействием на них в рамках «Дисциплинарного кодекса» СРО. Действует развитая система мер дисциплинарного воздействия на аудиторов и аудиторские организации, допускающие дисциплинарные нарушения в своей деятельности. Она включает в себя «замечание; предупреждение о недопустимости нарушения; предписание об устранении выявленного нарушения; штраф; приостановление членства в СРО ААС; исключение из членов СРО ААС» [24].

В-шестых, сегодня выявляются значимые проблемы в регулировании аудиторской деятельности: неправомерное уклонение некоторых аудиторских компаний от участия в мероприятиях внешнего контроля, инициируемых в отношении их уполномоченными на то государственными органами, а также случаи вынесения аудиторами и аудиторскими

организациями заведомо ложного аудиторского заключения в результате халатности, попустительства и пр.

В-седьмых, решения первой проблемы можно достичь посредством уточнения действующего порядка «выхода и вступления аудиторских организаций в члены СРО аудиторов по собственному желанию, расширения полномочий СРО аудиторов в части направления запросов в уполномоченные контрольно-надзорные органы с целью предоставления информации о том, выносились ли в отношении аудиторской организации» [24], которая хочет вступить в новую СРО после выхода из предыдущей, решения о проведении мероприятий внешнего контроля в период, предшествующий ее выходу.

В-восьмых, решения второй проблемы можно добиться путем установления в Кодексе об административных правонарушениях РФ административной ответственности для аудиторов за вынесение заведомо ложного аудиторского заключения в результате халатности, попустительства и пр., не связанных с причинением существенного вреда.

Структура работы состоит из введения, трех разделов, поделенных на пять параграфов, заключения, списка используемой литературы и используемых источников. В первой главе работы изучены теоретические основы аудиторской деятельности в РФ. Во второй главе работы освещены особенности правового регулирования и организации аудиторской деятельности в России. В третьей главе дан анализ актуальных проблем правового регулирования аудита и выработаны авторские рекомендации по их решению.

1 Теоретические основы аудиторской деятельности в Российской Федерации

1.1 Понятие, цели, задачи и субъекты аудиторской деятельности в Российской Федерации

Понятие «аудит» определяется по-разному. Зарубежные специалисты характеризуют его как «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [10, с. 324-340].

Это определение – не единственное. Помимо него в мировой и отечественной науке можно встретить и другие трактовки, которые, однако, в целом сходятся в одном, что аудит – проверочная и оценочная по своей сути процедура, которая на предприятии, прежде всего, связана с проверкой финансовой отчетности организации, хотя может касаться проверки и оценки других элементов внутренней среды компании, например, кадров (аудит персонала), заключенных договоров (аудит договоров) и пр.

В нашей стране следует опираться при понимании термина на положения Федерального закона №307-ФЗ [62], где аудит характеризуется как «независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» (п.3 ст.1 закона). Как видно, российский закон также делает акцент на проверочно-оценочном характере аудита, а кроме того, подчеркивает независимость в качестве одного из ключевых принципов проведения аудита, без которого невозможно обеспечить качество и результативность проведения аудиторских мероприятий.

На предприятиях и организациях аудит главным образом касается сферы ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности. Как субъект осуществления аудиторской деятельности может выступать либо частный аудитор, либо аудиторская организация.

Аудит «не может быть подменен другими видами и формами контроля, в том числе проводимыми государственными или надзорными органами» [1, с. 30]. Это вытекает из трех ключевых положений:

- «пользователи финансовой и прочей информации нуждаются в подтверждении ее достоверности» [1, с. 30];
- «достоверная информация – залог принятия качественных и эффективных управленческих решений» [1, с. 30];
- «объективная оценка достоверности бухгалтерской (финансовой) информации в интересах третьих лиц может быть проведена только независимыми аудиторами» [1, с. 30].

Цель проведения аудита состоит в оглашении экспертного мнения о том, насколько достоверна отчетность аудируемых лиц, соответствует ли она установленным регламентам ведения бухучета и нормам регулятивного законодательства.

Аудит – базис аудиторской деятельности (audit activity). В соответствии с нормами законов РФ это «деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами» (п.2 ст.1 закона «Об аудиторской деятельности»). Этот вид деятельности имеет, с одной стороны, предпринимательский, с другой, сервисный характер.

Как деятельность, носящая предпринимательский характер, аудиторская деятельность, соответственно, обладает всеми присущими предпринимательству как таковому признаками [3, с. 28-30], а именно «самостоятельностью, риском, систематичностью действий с целью получения прибыли от оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке (ст. 2 ГК РФ)» [3, с. 28-30].

Одновременно с этим аудиторская деятельность – сервисная, поскольку она связана с оказанием аудиторских услуг – audit services. Главная, основная аудиторская услуга, предоставляемая аудиторами своим клиентам, – это аудит. Однако помимо собственно аудита как услуг по проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудиторы могут оказывать и иные, сопутствующие услуги.

По мысли ученых, «в законе «Об аудиторской деятельности» 2001 года перечень сопутствующих аудиту услуг был открытым, к ним относились консультирование, анализ, ведение бухгалтерского учета, обучение и другие услуги, связанные с аудиторской деятельностью (...). В действующем законодательстве изменилась сущность сопутствующих услуг, к ним стали относить только три услуги: обзорную проверку (ранее экспресс-аудит или неполную аудиторскую проверку); согласованные процедуры; компиляцию финансовой информации» [47, с. 215-221].

Но есть акты, которые и сегодня сопутствующие аудиту услуги рассматривают расширительно. Так, согласно Распоряжению Коллегии Евразийской экономической комиссии [43] к сопутствующим аудиту услугам отнесены: «проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и иной предоставляемой им информации, отличная от обеспечивающих уверенность проверок; иные услуги, признаваемые сопутствующими аудиту в соответствии со стандартами аудиторской деятельности» [43].

Сопутствующие аудиту работы и услуги по своему характеру и сущности также представляют собой предпринимательскую деятельность аудиторов или аудиторских организаций. «Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права» [43].

По своей природе аудиторская деятельность имеет гибридный характер, с одной стороны, экономический, с другой – правовой.

Экономическая сущность аудиторской деятельности заключается в том, что в процессе проведения аудита финансовой отчетности организации позволяет выявить и устранить ошибки и недостатки, которые могут привести к неправильной оценке финансового положения организации. Аудиторская деятельность и ее результаты также помогают улучшить работу предприятия по внутреннему контролю и менеджменту рисков, что способствует повышению эффективности деятельности организации и укреплению ее финансовой устойчивости.

Правовая сущность аудиторской деятельности не менее значима. Она может вестись только в установленных правовых рамках и с учетом действующих нормативных требований к такой деятельности. Действующее законодательство России, например, устанавливает обязательные требования к квалификации аудиторов, порядку проведения аудиторских проверок, регламентирует ответственность аудиторов за нарушение законодательства в области аудита. Как деятельность, основанная на праве, аудиторская деятельность выступает сегодня важным инструментом обеспечения законности и прозрачности финансовой деятельности организаций.

Этот вид деятельности имеет особый субъектный состав, главными субъектами осуществления аудиторской деятельности признаются аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. Иногда в качестве субъектов аудиторской деятельности называют также аудируемые (проверяемые в рамках аудита) организации, однако такой подход – неверный, поскольку аудируемые лица являются не субъектами, а объектами аудиторской деятельности, в отношении них проводятся процедуры аудита [34].

Характеристика аудитора и аудиторской организации как главных субъектов ведения аудиторской деятельности дана в ст. 3 и 4 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [62]. Согласно им, «аудиторская организация – это коммерческая организация, являющаяся членом саморегулируемой организации аудиторов» [62] (п.1 ст. 3 закона). В свою

очередь индивидуальным аудитором признается «физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом саморегулируемой организации аудиторов» [62] (п.1 ст. 4 закона). Из этого следует, что участники аудиторской деятельности являются специализированными субъектами: не всякое лицо или организация, знающая и умеющая проводить аудит может считаться субъектом аудиторской деятельности.

Все субъекты аудиторской деятельности в нашей стране должны быть членами аудиторских СРО. Частные аудиторы, помимо того, должны быть аттестованы, иметь квалификационный аттестат. В соответствии с законом №307-ФЗ, лицом, уполномоченным выдавать аудиторам квалификационные аттестаты аудитора являются организации аудиторов (п.1 ст. 11 закона №307-ФЗ [62]). Обязательные условия получения такого аттестата:

- «сдача квалификационного экзамена» [62];
- «наличие на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стажа работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет», при этом «не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации» [62].

Аудируемые лица (предприятия, организации и пр.) – это объекты осуществления аудита. Основным предметом аудита выступает бухфинотчетность, состав которой определен в законе № 129-ФЗ [56].

Представленный выше анализ показывает, что аудиторская деятельность представляет собой совершенно особый вид предпринимательской, сервисной, проверочно-оценочной деятельности, участниками которой выступают специальные субъекты.

1.2 Становление нормативного правового регулирования аудиторской деятельности

В литературе нет единого мнения о том, когда появился аудит. Одни авторы считают, что аудит зародился в древних цивилизациях Ближнего Востока. Другие полагают, что аудит возник, когда сложился бухгалтер как самостоятельная наука. С XII века в архивах Казначейства Англии и Шотландии, Италии, Франции и других стран Европы часто упоминается аудиторская деятельность.

Аудит в современном понимании слова появился в Великобритании, когда в 1844 году были приняты некоторые акты, сделавшие обязательным проведение независимых проверок бухгалтерских документов акционерных компаний. В целом можно говорить, что толчком к появлению обязательного профессионального аудита стало наличие разницы в интересах тех, кто управляет организацией, и тех, кто вкладывает деньги в ее деятельность. Аудит позволил защитить интересы акционеров, обеспечив независимую проверку финансовой отчетности компании и уменьшив риски мошенничества и неправильного корпоративного управления. Во второй половине XIX века аудит уже стал важной частью ведения бизнеса.

К.С. Сурнина и Е.И. Дробышевская [50] историческое развитие аудита в России подразделяют на два этапа:

- дореволюционный период;
- период рыночной экономики.

Вопрос о периоде зарождения аудита в дореволюционный период в Российской империи является дискуссионным.

Многие авторы полагают, что слово «аудит» вошло в российский общественный обиход во времена царствования Петра 1. Как указывает Г.С. Гостюнина, должность аудитора была введена Петром Великим «для армии и флота еще в начале XVIII века, с задачей учетно-ревизионного и юридического решения аудиторами определенных споров и судебных

разбирательств, главным образом имущественного характера» [8]. Армейские аудиторы были военнослужащими, которые «занимались расследованием имущественных споров. В отличие от западных аудиторов XVIII-XIX вв. российские имели гораздо больше прав и обязанностей» [6, с. 12]. Объединяющие аудиторов Военного ведомства структуры назывались в России аудиториатами, и они функционировали вплоть до 1867 г.

Однако в ряде источников возникновение практики аудита в России относят к более раннему, еще допетровскому периоду. В частности, указывается, что «первое упоминание об аудите в России возникло в 1654 году в Москве с появлением Приказа счетных дел, который отражал расходы царской казны и ее пополнение» [50]. Тем не менее, даже авторы, указывающие на это, признают, что именно Петром I в России было формально введено звание аудитора.

Исследователи, изучающие историю российского аудита, обращают внимание на то, что аудиторская деятельность в нашей стране формировалась несколько иначе, чем на Западе. Как указывается в одной из работ, «появление зачатков аудита в дореволюционной России было вызвано не потребностями бизнеса, как в западных странах, а инициативой со стороны государственного сектора» [21, с. 25-35]. Но качественной правовой регуляции аудита в дореволюционную эпоху в России не сложилось.

После большевистской революции идея создания развитого правового института аудита не стояла, т.к. в условиях командно-административной системы не было особой необходимости в органах независимого финансового контроля.

Поэтому в бывшем СССР полноценные аудиторские компании в современном понимании начали появляться только в 1987 году, когда была установлена обязательная проверка деятельности совместных предприятий. Для проведения проверок и подтверждения отчетности была создана первая хозрасчетная аудиторская фирма, она быстро распалась на ряд отдельных фирм. К тому времени аудиторские фирмы уже образовывались в столицах

союзных республик и в крупных промышленных городах. Таким образом, аудиторское дело в СССР начало развиваться сравнительно поздно, но затем стало активно развиваться в различных регионах.

1992 год стал важным для правовой регламентации аудиторской деятельности в России. Именно в этом году был создан пилотный законопроект в этой сфере, но по политическим причинам не был принят [16, с. 11]. В 1993 г. вышли «Временные правила аудиторской деятельности» [53], где впервые в современном праве России была предпринята попытка определить понятие «аудиторская деятельность», «аудит». Эти понятия рассматривались как тождественные. Только в 2001 г. был принят первый федеральный законодательный акт, урегулировавший в формате закона аудиторскую деятельность в России №119-ФЗ [57], но он имел действие лишь семь лет, а в 2008 г. сменился другим ФЗ [26].

Действующий на сегодня нормативно-правовой базис ведения аудита сформировался только с принятием закона «Об аудиторской деятельности» в 2008 г. [62]. По этому закону «правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации осуществляется самим этим Федеральным законом, другими федеральными законами и принятыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами и нормативными актами Банка России» [62] (ст. 2).

В целом, сегодня правовым базисом осуществления аудиторской деятельности в нашей стране являются НПА нескольких уровней:

- федеральные законы № 307-ФЗ [21] и № 315-ФЗ [55]; некоторые правительственные постановления;
- нормативно-методические акты Минфина РФ, иных министерств и ведомств;
- аудиторские стандарты и правила.

Ключевой акт – это закон № 307-ФЗ, в нем изложены базовые термины в области аудита, регламентирует цели его проведения, виды услуг, сопутствующих аудиту, нормативные требования к субъектам аудиторской

деятельности, их правомочия, обязанности и ответственность и др. В нем же изложены обязательные законодательные требования, касающиеся соблюдения аудиторской тайны (конфиденциальности), обеспечения независимости аудита, контроля качества в сфере аудита, проведения аудиторской аттестации, членства аудиторов в СРО и др.

Второй важнейший акт – закон № 315-ФЗ, он регламентирует вопросы саморегулирования в сфере аудиторской деятельности. По действующему законодательству предоставлять аудиторские услуги могут только аудиторы -члены СРО.

Некоторую роль в регулировании ведения аудита играют сегодня постановления Правительства, в частности, изданное в 2022 г. постановление № 2073 [33].

Им утверждены правила, определяющие порядок подготовки и утверждения отчета по результатам проведения аудита деятельности иностранных юридических лиц (их филиалов) и (или) физических лиц, связанной с исполнением Соглашения о разделе продукции в отношении разработки месторождений Чайво, Одопту и Аркутун-Даги, заключенного 30 июня 1995 г. в соответствии с пп. «л» п.1 Указа Президента Российской Федерации от 7 октября 2022 г. №723 «О применении дополнительных специальных экономических мер в топливно-энергетической сфере в связи с недружественными действиями некоторых иностранных государств и международных организаций». Наиболее важную роль среди подзаконных актов играют акты Минфина, например, его приказы № 2н [38]; № 335н [42]; № 163н [41] и № 172н [39]. Они ввели в РФ МСА, МСКК и МОПА. Особо значимы МСА, издаваемые Международной бухгалтерской ассоциацией

Подводя итог, можно констатировать, что нормативно-правовая регуляция в сфере ведения аудиторской деятельности в нашей стране является достаточно развитым, однако изменчивым и динамично развивающимся, что позволяет обеспечивать адаптацию порядка предоставления аудиторских услуг под реалии социальной жизни общества.

2 Особенности регулирования и организации аудиторской деятельности

2.1 Государственное регулирование и саморегулирование

В настоящее время в практике государственного управления различными видами экономической деятельности используется два альтернативных подхода – прямое государственное регулирование и саморегулирование.

Государственное регулирование является сегодня широко используемым в практике подходом, позволяющим упорядочить работу предприятий, организаций и частных лиц в тех или иных видах экономической деятельности. Под регулированием применительно к социальным системам в целом понимается «комплекс из действий, способов, управленческих решений, применяемых для корректировки данных систем» [9]. Государственное регулирование в свете этого можно рассматривать как комплекс действий, способов и управленческих решений, принимаемых государством в целях упорядочения и корректировки функционирования тех или иных социальных систем.

В действующем законодательстве России отсутствует единое определение термина «государственное регулирование». В отраслевых актах отечественного законодательства под государственным регулированием понимается разное [64].

Так, «Воздушный кодекс Российской Федерации» [4] под государственным регулированием понимает «установление государством общих правил осуществления (...) деятельности, а также установление ответственности за нарушения правил» (ч. 1 ст. 12 ВК РФ [4]).

В законе № 10-ФЗ государственное регулирование рассматривается как «система экономического и правового регулирования (...) деятельности, государственной поддержки и защиты» [58] (абз. 1 ст. 1).

В сфере обеспечения промышленной безопасности России государственное регулирование видится как «система процедур, установленных законодательством и нормативными правовыми актами Российской Федерации, применяемых (...) в целях формирования условий обеспечения (...) безопасности» [37] (п. 1.2).

Таким образом, в нормативно-правовых актах России единого понимания того, что есть государственное регулирование, пока не сложилось. Разные точки зрения есть и в науке. Так, Ю.А. Тихомиров определяет это понятие как «установление и обеспечение государством общих правил поведения (деятельности) субъектов общественных отношений и корректировку их в зависимости от изменяющихся условий» [52, с.40]. В рамках этого подхода государственное регулирование всегда дополняется всесторонним контролем со стороны уполномоченных государственных органов за выполнением подконтрольными субъектами установленных государством правовых требований.

Следовательно, можно говорить, что государственное регулирование в науке понимается весьма широко. Оно включает в себя и установление (нормативное закрепление), и обеспечение государством (специальным субъектом) общих правил осуществления деятельности, и организацию, и проведение государственного контроля (надзора), и корректировку действий субъектов в зависимости от изменяющихся условий [60].

В Российской Федерации в настоящее время государственное регулирование применяется, например, в сфере управления внешнеэкономической деятельностью, деятельностью в сфере торговли, деятельностью в авиационной сфере и др. [59].

Широко дискутируется в обществе вопрос о целесообразности и допустимой глубине государственного регулирования различных сфер социальной жизни людей. Не является исключением и сфера экономики. Сегодня существует понимание, что государственное регулирование свободного рынка и различных видов экономической деятельности на нем в

глобальном смысле призвано поддерживать их состоянии здорового функционирования, предупреждать возникновение возможных кризисов и дисбалансов развития.

В основе своей государственное регулирование в экономической сфере обусловлено стремлением государства не допускать злоупотреблений со стороны участников рынка или лиц, ведущих ту или иную экономическую деятельность, поддерживать высокое качество оказания услуг, обеспечивать здоровую рыночную конкуренцию, не допускать монополизма, ценовых сговоров и пр. В этом смысле государственное регулирование в экономике во многих оправданно и нередко является необходимым.

Однако, как известно, со времен А. Смита сложилась концепция «невидимой руки рынка», в соответствии с которой считается, что государственное участие в регулировании экономической деятельности участников рынка и экономических процессов должно быть минимальным, фактически – незаметным. Сторонники этой позиции выступают против тотального государственного регулирования экономики за дерегулирование и саморегулирование различных видов экономической деятельности [65].

Государственное регулирование может иметь мягкую или жесткую форму, причем последняя присуща, прежде всего, странам с административно-командной системой государственного управления, характеризующейся высокой централизацией процесса принятия управленческих решений, высокой ролью плановых показателей, монополией на ресурсы и директивностью установок. В странах с рыночной и конкурентной экономикой государственное регулирование, как правило, не бывает жестким, оно имеет более мягкие формы, причем их диапазон достаточно широк.

Формы госрегулирования – «закрепленные в правовых нормах и осуществляемые в рамках законодательства конкретные меры экономического, правового и организационного воздействия на соответствующую сферу» [63, с. 45]. Формы государственного

регулирующие многообразны и, как правило, включают в себя нормативное регулирование в определенной сфере, а также комплекс организационных мер (действий) воздействия со стороны государственных органов.

Когда речь заходит о государственном регулировании определенных видов экономической деятельности, как правило, помимо нормативного регулирования используются такие меры, как:

- создание благоприятных условий для развития того или иного вида деятельности (через оптимизацию налоговой системы и др.);
- прямое участие государства в определенной экономической деятельности;
- лицензирование деятельности;
- утверждение обязательных нормативов (пруденциальное регулирование) и требований;
- утверждение правил внутреннего контроля;
- утверждение правил осуществления деятельности и др.

Аудиторская деятельность в России сегодня входит в сферу государственного внимания, а потому государство с помощью доступных ему средств и в различных формах осуществляет государственное регулирование аудита [66].

Одна из форм – это стандартизация. В целом стандартизация является в экономике одним из наиболее распространенных механизмов обеспечения качества оказания услуг и ведения различных видов экономической деятельности. Не является исключением из этого правила и аудиторская деятельность. Как указывают исследователи, «стандартизация аудиторской деятельности является универсальным способом обеспечения ее качества» [49].

В Федеральном законе «О стандартизации в Российской Федерации» стандартизация определяется как «деятельность по разработке (ведению), утверждению, изменению (актуализации), отмене, опубликованию и

применению документов по стандартизации и иная деятельность, направленная на достижение упорядоченности в отношении объектов стандартизации» [61] (п.13 ст. 2).

«Субъектом стандартизации аудиторской деятельности в России сегодня является государство, которое в лице Правительства Российской Федерации в 2015 году признало обязательными для применения на территории нашей страны при осуществлении аудита международных стандартов аудита – МСА (international standards on auditing, ISA)» [31].

Тем самым, международные стандарты были инкорпорированы в систему государственного регулирования аудиторской деятельности на территории РФ. Такое стало возможным благодаря тому, что качество международных стандартов аудита – очень высокое, ведь они разрабатываются «Международной федерацией бухгалтеров» (IFAC) и «Советом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации» (IAASB) и обобщают в себе опыт ведения профессионального аудита во многих странах с разным экономическим укладом.

В целом международные стандарты как регулятивные акты представляют собой «документы, формирующие единые требования, при соблюдении которых обеспечивается соответствующий уровень качества аудита и сопутствующих ему услуг» [22, с.8]. Что касается Международных стандартов аудита (МСА) (англ. International Standards on Auditing (ISA)), то они являются «международными профессиональными стандартами для осуществления аудиторской деятельности» [22, с.4]. Они обобщают в себе опыт ведения профессионального аудита во многих странах с разным экономическим укладом. Структура МСА включает в себя:

- введение, отражающее цель и задачи, стоящие перед аудитором, а также содержащее определения ключевых терминов;
- разделы, в которых изложена суть стандарта;

- приложения, содержащие дополнительную и справочную информацию (в некоторых стандартах).

Сегодня международные стандарты аудита, инкорпорированные в национальное законодательство России об аудиторской деятельности, являются важнейшим инструментом государственного регулирования такой деятельности, поскольку предлагают общий набор руководящих указаний и принципов, которым должны следовать профессиональные аудиторы при проведении аудита финансовой отчетности. Они предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, но их можно адаптировать и для аудита другой информации.

Применение МСА при ведении аудиторской деятельности позволяет повысить прозрачность, обеспечить последовательность выполнения и высокое качество аудита. В МСА содержатся правила, требования и методы, которых аудиторам следует придерживаться при осуществлении аудита для получения адекватных данных для формулировки выводов по итогам аудиторских проверок. Кроме того, МСА позволяют урегулировать важнейшие аспекты аудиторской деятельности, в том числе планирование аудиторских проверок, оценку рисков и формирование отчетности по результатам аудита.

Значимость госрегулирования ведения аудиторской деятельности с помощью стандартизации и внедрения на территории страны в качестве обязательных к применению Международных стандартов аудита (МСА) определяется следующим.

Во-первых, применение МСА в практике работы отечественных аудиторов существенно повышает качество проведения аудита, ведь МСА определяют ключевые правила, положения и процедуры, которым должны следовать аудиторы. Это помогает обеспечивать надежность, последовательность и прозрачность процессов проведения аудита. Следуя МСА, аудиторы могут гарантировать своим клиентам, что их выводы на

основании финансовой отчетности компании дают точное и объективное представление о финансовом состоянии предприятия.

Во-вторых, использование при проведении аудита международных стандартов (МСА) способствует укреплению доверия инвесторов: достоверная и надежная финансовая информация, полученная с помощью МСА, позволяет инвесторам принимать обоснованные финансовые решения. Если в аудите используются МСА, это гарантирует, что инвесторы могут доверять данным финансовой отчетности, поскольку при их оценке аудит проводится разумно и с опорой на достаточное количество доказательств.

В условиях растущей глобализации использование в аудите международных стандартов ведения аудиторской деятельности обеспечивает сопоставимость результатов работы компаний с разной национальной юрисдикцией. Таким образом, МСА облегчают функционирование глобальной бизнес-среды, повышают согласованность, качество и прозрачность ведения аудита во всем мире. МСА фокусируют внимание профессиональных аудиторов на важных сторонах процесса аудита, включая планирование, оценку рисков, сбор аудиторских доказательств, составление аудиторской документации, оценку внутреннего контроля и формирование отчетности. Они дают аудиторам рекомендации о том, как проверять финансовую отчетность предприятий и обеспечивать достоверность и надежность выводов.

Важно, что международные стандарты аудита, которые сегодня применяются для государственного регулирования аудиторской деятельности на территории России, не являются застывшей догмой. Это «живые» документы, которые периодически пересматриваются и обновляются. Это помогает аудиторам решать проблемы, возникающие в процессе развития аудиторской деятельности, и учитывать изменения, происходящие и в деловой среде, и в практике аудита. Обновление МСА делается и для того, чтобы стандарты оставались актуальными и практико-ориентированными.

Одним из важнейших качеств международных стандартов аудита, используемых сегодня в аудиторской деятельности на территории России, является их универсальность. МСА распространяют свое действие на все организации, независимо от их типов и размеров. МСА были разработаны таким образом, чтобы они могли применяться к аудиту финансовой отчетности организаций всех типов и размеров.

Всего в международной практике выработано и применяется (по данным на 2022 г.) «36 международных стандартов аудита и 1 стандарт контроля качества. Как уже отмечалось выше при характеристике нормативно-правовой базы аудита, сегодня в Российской Федерации все международные стандарты аудита (МСА) признаны для применения в нашей стране» [17].

Помимо МСА в России применяются и другие стандарты аудиторской деятельности, в частности, «МСКК – Международные стандарты контроля качества (действует МСКК 1), МСОП – Международные стандарты обзорных проверок (МСОП 2400 и МСОП 2410), МСЗОУ – Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ 3000 (пересмотренный), МСЗОУ 3400, МСЗОУ 3402, МСЗОУ 3410, МСЗОУ 3420), а также МССУ – Международные стандарты сопутствующих услуг (МССУ 4400 и МССУ 4410)» [17].

Как видно, стандартизация в области аудита в РФ имеет всеобъемлющий характер. С помощью международных стандартов, инкорпорированных в национальное законодательство РФ об аудите, осуществляется всестороннее регулирование деятельности аудиторов и применяемых ими процедур.

Значимость стандартизации аудиторской деятельности на базе международных стандартов аудита как инструмента государственного регулирования сегодня сложно переоценить, поскольку «аудиторские правила (стандарты) могут быть использованы не только аудиторскими

организациями, но и любыми предприятиями в качестве руководства при рассмотрении компетентности и качества работы аудитора» [5, с.18].

Помимо стандартизации в качестве инструмента государственного регулирования аудиторской деятельности нередко используется лицензирование. В Российской Федерации этот инструмент государственного регулирования в сфере аудита применялся на ранних этапах развития аудита – до конца 2009 года, а с 1 января 2010 года лицензирование в области аудита было отменено. Но сделано обязательным членство аудиторов (частных лиц и организаций) в СРО аудиторов.

В свете сказанного следует констатировать, что в России произошел процесс частичного дерегулирования аудиторской деятельности, т.е. сокращения объема государственного регулирования в данной сфере. Ему на смену было введено саморегулирование.

Саморегулирование по-разному трактуется учеными. Общим является понимание того, что саморегулирование – это один из способов регулирования рынков [67].

«Некоторые авторы определяют саморегулирование как определенный набор правил, источником которых не является государство. Так, по мнению П. Кейна, саморегулирование – установленный и общепризнанный набор правил, не обязательно зафиксированных в письменной форме, в соответствии с которыми регулируется деятельность. В этот набор правил включаются установление стандартов деятельности, мониторинг соблюдения стандартов и наложение санкций, внесудебное разрешение споров между членами организации и между членами организации и аутсайдерами. Дж. Блэк рассматривает саморегулирование как разновидность регулирования в широком смысле, как набор коллективных ограничений, отличных от напрямую накладываемых государством и направленных на получение результата, который не может быть достигнут рынком самим по себе. Иными словами, саморегулирование понимается как регулирование определенных рынков и сфер самими экономическими агентами, действующими на этих

рынках и в этих сферах, без прямого вмешательства государства. П. Крючкова предлагает определить саморегулирование как институт, в рамках которого группой экономических агентов создаются, адаптируются и изменяются легитимные (не противоречащие установленным государством) правила, регулирующие хозяйственную деятельность этих агентов, и объекты регулирования имеют возможность легитимно управлять поведением регулятора (контролера)» [11].

Саморегулирование, которое пришло на смену практики государственного лицензирования аудиторской деятельности, как отмечают ученые, изменило концепцию государственного регулирования аудита в России. Она в себе «стала сочетать элементы публичного и частного права. До соответствующего изменения в регулировании аудита превалировали публично-правовые начала» [36, с.41].

Законодательств определяет, что «под саморегулированием понимается самостоятельная и инициативная деятельность, которая осуществляется субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил» [55] (п.1 ст. 2).

В России саморегулирование в сфере аудита стало следствием сближения законодательства Российской Федерации с нормами международного права. Основу саморегулирования определяют нормы закона «Об аудиторской деятельности», они предполагают действие в РФ саморегулируемых аудиторских организаций – СРО. «По принятому в международной практике определению саморегулируемая организация (Self-Regulating Organizations) – организация, которая осуществляет некоторую степень регулирующей власти над определенной сферой деятельности» [11].

В Российской Федерации в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» [57] саморегулируемая организация аудиторов признается органом, осуществляющим регулирование в сфере аудиторской деятельности

в Российской Федерации, наряду с уполномоченным федеральным органом исполнительной власти и Банком России [48]. Целями создания саморегулируемой организации, или СРО, в сфере аудита является не только представление и защита общих интересов своих членов, но и обеспечение условий осуществления аудиторской деятельности, поддержание высокого профессионального уровня этой деятельности в общественных интересах.

Членство лиц в аудиторской СРО обеспечивает им специальную правоспособность (в частности, право участвовать в оказании аудиторских услуг или самостоятельно оказывать такие услуги, подписывать аудиторские заключения и отчеты, выдаваемые по результатам оказания сопутствующих аудиту услуг; обязанности соблюдать режим аудиторской тайны, требования независимости и профессиональной этики, ежегодно повышать квалификацию).

Сегодня в качестве СРО в сфере аудита в РФ, например, выступает Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС). Она была создана по инициативе Международной общественной организации «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (АБиАС). СРО ААС с декабря 2010 года выступает как член Торгово-промышленной палаты Российской Федерации (ТПП РФ), которая является негосударственной, некоммерческой организацией, объединяющей своих членов для реализации целей и задач, определенных Законом Российской Федерации «О торгово-промышленных палатах в Российской Федерации» и Уставом Палаты.

Саморегулируемая организация аудиторов России СРО ААС имеет целью своей деятельности представление и защиту общих, в том числе профессиональных, интересов ее членов, обеспечение условий осуществления аудиторской деятельности, поддержание высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

«Предметом деятельности СРО ААС является реализация принципов саморегулирования предпринимательской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, профессиональной деятельности аудиторов, объединенных в СРО ААС» [54].

Согласно уставу, СРО ААС осуществляет несколько важнейших направлений деятельности на рынке аудита:

- «устанавливает требования к осуществлению аудиторской деятельности в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», в том числе требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;
- разрабатывает и утверждает правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекс профессиональной этики аудиторов на основе кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принимаемого Международной федерацией бухгалтеров;
- обеспечивает информационную открытость деятельности своих членов, публикует информацию об этой деятельности в порядке, установленном федеральным законодательством и локальными нормативными актами СРО ААС» [54];
- «создает законными средствами благоприятные условия для профессиональной деятельности членов СРО ААС и повышения их конкурентоспособности;
- разрабатывает и устанавливает условия членства в СРО ААС, в том числе требования к вступлению в СРО ААС и прекращению членства в СРО ААС;
- осуществляет контроль за соблюдением условий членства;

- по согласованию с уполномоченным федеральным органом, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности (далее – уполномоченный федеральный орган), утверждает порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий, в том числе, порядок участия претендента в квалификационном экзамене, порядок определения результатов квалификационного экзамена;
- утверждает порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форму, выдает квалификационные аттестаты аудитора, принимает решения об аннулировании квалификационных аттестатов аудитора» [54];
- «применяет меры дисциплинарного воздействия, предусмотренные действующим законодательством и локальными нормативными актами СРО ААС, в отношении своих членов;
- осуществляет анализ деятельности своих членов на основании информации, представляемой ими в СРО ААС в порядке, установленном локальными нормативными актами СРО ААС;
- осуществляет контроль деятельности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудиторов, являющихся членами СРО ААС, в части соблюдения ими требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», других федеральных законов и принятых в соответствии с ними иных нормативных правовых актов и нормативных актов Банка России, законодательства об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, условий членства СРО ААС;

- организует прохождение обучения членами СРО ААС – аудиторами и индивидуальными аудиторами – по программам повышения квалификации;
- оказывает содействие в защите законных интересов членов СРО ААС в связи с осуществляемой ими аудиторской деятельностью в их отношениях с федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления;
- рассматривает жалобы на действия членов СРО ААС и дела о нарушении ее членами требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», других федеральных законов и принятых в соответствии с ними иных нормативных правовых актов и нормативных актов Банка России, законодательства об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, условий членства в СРО ААС» [54];
- «ведет реестр членов СРО ААС в соответствии с требованиями, установленными законодательством и локальными нормативными актами СРО ААС; 4.1.15. содействует в трудоустройстве для осуществления аудиторской деятельности нуждающихся в этом членов СРО ААС» [54] и выполняет ряд иных важных функций.

Минфин России исследует и обобщает показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в стране [25]. По данным Минфина РФ, в 2021-2022 гг. в России подразделения аудиторских СРО созданы только в 8 субъектах РФ. Количество членов саморегулируемой организации аудиторов в 2022 г. относительно 2021 г. существенно сократилось – с 3388 до 2444 аудиторских организаций и с 17040 до 16397 независимых аудиторов [25].

Из данных Минфина РФ следует, что «наибольшее количество аудиторских организаций и независимых аудиторов, являющихся членами СРО, сегодня действует на территории Центрального, Северо-Западного и Уральского федерального округа. В то же время есть регионы, где аудиторская деятельность развита очень слабо, а количество аудиторских организаций и независимых аудиторов незначительно» [25]. Это, в частности, Северо-Кавказский федеральный округ.

Итак, проведенный анализ показал, что регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации сегодня осуществляется на стыке двух подходов – государственного регулирования и саморегулирования. На ранних этапах развития аудита в России доминировало его полное государственное регулирование, что выражалось в лицензировании и стандартизации аудиторской деятельности. Однако с 2010 г. лицензирование аудиторской деятельности в стране было отменено, ему на смену пришло саморегулирование. В итоге концепция регулирования аудита в РФ стала сочетать элементы публичного и частного права, а роль публично-правовых начал была снижена.

2.2 Контроль в сфере аудиторской деятельности

Поскольку с 2010 г. в Российской Федерации изменилась концепция государственного регулирования аудита, и в ней появились элементы не только публично-правового, но и частноправового регулирования, изменился и характер государственного контроля за деятельностью аудиторов.

Прежде всего, следует отметить, что «контроль – это важнейший элемент управленческой деятельности, фундаментальная основа процесса управления в различных сферах и, прежде всего, в государственной. В области государственного управления контроль представляет собой особую, очень важную управленческую функцию (наряду с организацией, планированием и пр.)» [18, с. 68]. Контроль в деятельности государства

обеспечивает обратную связь внутри государственной управленческой системы и ее подсистем, способствует достижению целей управления. Как указывают ученые, в сфере государственного управления «значение контроля тройственно. Во-первых, контроль выступает в качестве информации о ходе процесса управления. Во-вторых, он является фактором оптимизации и корреляции других функций управления. В-третьих, контроль является источником принятия новых управленческих решений» [18, с. 68-73].

Однако исследователи указывают, что «государственный контроль – это не только функция государственного управления, но и форма, и метод осуществления деятельности органов государственной власти, иных государственных органов, а также органов местного самоуправления по проверке законности и целесообразности действий и решений подчиненных и (или) подотчетных им органов государственного управления и должностных лиц» [29, с. 212].

Государственный контроль в различных сферах выполняет важные коммуникационные функции. Так, по мнению Д.Н. Бахраха, «в системах социального управления контроль может рассматриваться как важнейший вид обратной связи, по каналам которой субъекты власти получают информацию о фактическом положении дел, о выполнении решений» [2, с. 358]. С этой точкой зрения соглашаются и другие авторы. Так, по мнению Ю.А. Дмитриева, А.А. Евтеева С.М. Петрова «государственный контроль представляет собой универсальное средство обмена информацией внутри системы государственного управления, а также между системой управления и внешней средой» [14, с. 312].

Также исследователи указывают, что в государственном управлении контроль является «универсальным специально-юридическим средством обеспечения законности» [15, с.188], а, кроме того, он служит своего рода «лакмусовой бумажкой» состояния государственного менеджмента, поскольку «выявляет соотношение сущего (фактического) и должного (того, что должно быть)» [2, с. 358].

Таким образом, необходимость и значимость существования системы государственного контроля очевидна. Наличие такого контроля в обществе способствует повышению дисциплины и качества работы на рынке различных компаний, создает информационную базу для объективной оценки эффективности функционирования различных сегментов рынка. Государственный управленческий контроль имеет сложную сущность, которая обусловлена его многофункциональностью.

С точки зрения теории административного права, контроль в государственном управлении видится в качестве «организационно-правового способа обеспечения законности и государственной дисциплины и специфическая форма деятельности соответствующих государственных органов» [20, с. 111]. Контроль способствует исполнению государством одной из основных своих функций – функции оперативного руководства социальной системой и отдельными ее элементами.

В общеуправленческом понимании процесс контроля, по мнению Н.Е. Гончаровой, состоит из трех основных элементов:

- «установления стандартов деятельности социального объекта, подлежащих проверке. Это может быть точное определение целей, которые должны быть достигнуты в конкретный отрезок времени или вытекающих из принятых планов. Устанавливая стандарты, нормы и плановые показатели для каждой социальной организации, исходят, прежде всего, из представлений о ее назначении, четко сформулированных миссии, целей, функции социального объекта;
- измерения того, что было достигнуто, и сравнение достигнутого с ожидаемыми результатами;
- корректировки управленческих процессов, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов» [7, с. 200].
- В сфере государственного управления содержание процесса контроля здесь состоит из пяти основных элементов:

- «наблюдения за функционированием подконтрольных субъектов и объектов, получения объективной информации о выполнении ими правил и поручений, их состояния (формы сбора информации – изучение данных учета, отчетов проверки документов, инвентаризации, ревизии, получение объяснений и др.);
- анализа собранной информации, выявления тенденций, причин разработки прогнозов;
- разработки и принятия мер по предотвращению вредных последствий, ущерба, несчастных случаев, нецелесообразных действий и расходов, пресечения противоправной деятельности;
- учета нарушения, выявления их причин и условий;
- выявления виновных, привлечения их к ответственности» [2, с. 358].

Аудиторская деятельность, как и другие виды экономической деятельности на внутреннем рынке, находятся в России под государственным контролем. Действующая концепция госрегулирования в сфере аудита сочетает в себе элементы публичного и частного права, поэтому госконтроль аудита сочетается с внешним контролем со стороны СРО и с внутренним самоконтролем самих субъектов аудиторской деятельности.

Важно отметить, что в 2022 году система контроля и надзора в аудиторской отрасли существенно трансформировалась. Нормы закона «Об аудиторской деятельности» с 1 января 2022 г. определили новую конфигурацию контроля и надзора в аудите. Сегодня эта система включает в себя функционирование двух видов и трех субъектов контроля.

Два вида контроля в сфере аудита – это внешний и внутренний контроль. С позиций госрегулирования, прежде всего, имеет значение внешний контроль. В аудите его ведут:

- СРО – в отношении всех аудиторских организаций, аудиторов;

- Казначейство России – только в отношении аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям;
- Минфин России.

Кроме того, в России наряду с государственным контролем ведется государственный надзор за деятельностью аудиторских организаций на финансовом рынке в части оказания ими аудиторских услуг общественно значимым организациям на финансовом рынке. Надзорную деятельность в отношении таких аудиторских организаций осуществляет Банк России. Предметом надзора за деятельностью аудиторских организаций на финансовом рынке, осуществляемого Банком России, является соблюдение обязательных требований аудиторской организацией при оказании ею аудиторской услуги общественно значимой организации на финансовом рынке.

Внешний госконтроль в аудите в работе Минфина РФ реализуется в форме госконтроля (надзора) за деятельностью саморегулируемой организации аудиторов. В настоящее время Минфином принят «Административный регламент по осуществлению Министерством финансов Российской Федерации государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемой организации аудиторов» [40] (далее – Административный регламент).

Согласно ему государственный контроль (надзор) за деятельностью СРО аудиторов России осуществляется со стороны Минфина РФ в форме документарных и выездных плановых, а также документарных и выездных внеплановых проверок (п.3 Административного регламента). Такие проверки проводятся государственными гражданскими служащими ответственного структурного подразделения Минфина РФ (п. 5 Административного регламента). Для обеспечения высокого качества контроля Минфин РФ «привлекает к проведению проверок саморегулируемой организации аудиторов экспертов, экспертные организации, не состоящие в гражданско-

правовых и трудовых отношениях с саморегулируемой организацией аудиторов, в отношении которой проводятся проверки, и не являющиеся аффилированными лицами членом либо работников саморегулируемой организации аудиторов» (п. 6 Административного регламента).

Государственный контроль деятельности СРО аудиторов России со стороны Минфина РФ не является всеобъемлющим: его предметом выступает только «соблюдение саморегулируемой организацией аудиторов требований Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов, нормативных актов Банка России» (п. 8 Административного регламента).

Итоговым документом по результатам проведения контрольных мероприятий в отношении деятельности СРО аудиторов России является акт проверки. В случае выявления нарушений в деятельности СРО аудиторов по итогам контроля в отношении СРО также может быть вынесен один из следующих документов:

- предписание, обязывающее саморегулируемую организацию аудиторов устранить выявленные по результатам проверки нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений (в случае выявления по результатам проверки соответствующего нарушения);
- предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона № 307-ФЗ и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов, нормативных актов Банка России (в случае выявления по результатам проверки соответствующего нарушения);
- требование о замене единоличного исполнительного органа в саморегулируемой организации аудиторов (в случае выявления по результатам проверки соответствующего нарушения);

- решение о прекращении статуса саморегулируемой организации аудиторов (в случае выявления по результатам проверки соответствующего нарушения).

Лимитирован срок проведения контрольных мероприятий со стороны Минфина РФ в отношении СРО ААС: он ограничен 20 рабочими днями. Для целей государственного контроля деятельности СРО ААС и аудиторов России установлена обязанность ежегодно предоставлять в Минфин России необходимые сведения. Эта обязанность возложена на СРО, Федеральное казначейство, а также аудиторские организации и частных аудиторов.

В рамках осуществления внешнего государственного контроля за деятельностью СРО ААС России выстроено взаимодействие между Федеральным казначейством как контрольным органом и Банком России как надзорным органом при осуществлении контрольных полномочий в отношении аудиторских организаций на финансовом рынке. Для этого между этими государственными структурами заключено специальное соглашение. Федеральное казначейство и Банк России обязаны информировать саморегулируемую организацию аудиторов о результатах проверки деятельности аудиторской организации и решении, принятом в отношении такой проверки.

Помимо государственного контроля за деятельностью СРО ААС со стороны Минфина РФ в России установлен внешний и внутренний контроль работы аудиторских организаций и аудиторов.

Внешний контроль деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в России в настоящее время включает в себя контроль со стороны Федерального казначейства и контроль со стороны СРО ААС. Важно, что в «рамках структурной перестройки системы контроля изменился предмет контроля и надзора за деятельностью аудиторов. Так, до 31.12.2021 года предметом внешнего контроля было соблюдение требований Закона №307-ФЗ, профессиональных стандартов, кодекса этики и правил независимости. Но, начиная с 01.01.2022 года, предмет внешнего контроля

деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов был структурирован для каждого субъекта контроля» [24].

Прежде всего, следует сказать о предмете контроля в деятельности Федерального казначейства. Оно является уполномоченным органом по внешнему контролю за аудиторскими организациями, а также аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывающим аудиторские услуги общественно значимым организациям. В отношении всех прочих аудиторских организаций и аудиторов внешний контроль осуществляет саморегулируемая организация аудиторов – СРО ААС. Общественно значимыми организациями с учетом сказанного признаются:

- публичные акционерные общества; организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг;
- кредитные организации, головные кредитные организации банковских групп, головные организации банковских холдингов; страховые организации, общества взаимного страхования;
- организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй, клиринговые организации, организаторы торговли, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- государственные корпорации и компании, публично-правовые компании; организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %;
- иные организации, которые представляют и (или) раскрывают отчетность в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности».

В работе Федерального Казначейства предметом контрольной деятельности является соблюдение аудиторскими организациями обязательных требований, а также исполнение решений уполномоченного федерального органа по контролю и надзору о применении мер воздействия, принимаемых по результатам такого внешнего контроля деятельности. Федеральное казначейство осуществляет внешний контроль деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, на основании п. 2 ст. 3 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и п. 1 «Положения о Федеральном казначействе» [30] 2004 года. Для этого казначейство формирует план проверок на год.

Основное внимание в ходе внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, со стороны Федерального казначейства России уделяется противодействию отмыванию доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения. В настоящее время специалистами Федерального казначейства РФ для этого разработаны специальные «Рекомендации аудиторским организациям в целях предотвращения совершения нарушений требований законодательства в сфере ПОД / ФТ и ФРОМУ» [44].

Федеральным казначейством РФ сформирован «Перечень правовых актов, содержащих обязательные требования, соблюдение которых оценивается Федеральным казначейством при осуществлении контроля (надзора) в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения» [27]. В этом перечне определено, на основании какого закона какой вид государственного контроля осуществляют специалисты Казначейства при проведении внешних контрольных мероприятий.

Осуществление внешнего контроля со стороны Федерального казначейства РФ за деятельностью аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, имеет конечной целью профилактику рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям при осуществлении аудиторской деятельности.

Как было отмечено выше, сфера государственного внешнего контроля за работой аудиторских организаций в деятельности Федерального казначейства ограничена только кругом аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям. Однако и все другие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» обязаны проходить внешний контроль своей деятельности.

Такой контроль за их деятельностью осуществляется саморегулируемой организацией аудиторов России – СРО ААС. Предметом внешнего контроля со стороны СРО ААС является соблюдение Закона №307-ФЗ, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними иных нормативных правовых актов и нормативных актов Банка России, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, требований, установленных саморегулируемой организацией аудиторов, а также исполнение решений саморегулируемой организации аудиторов о применении мер дисциплинарного воздействия, принимаемых по результатам внешнего контроля деятельности.

На сегодняшний день СРО ААС утвержден «Типовой комплект документов по организации и проведению внешнего контроля деятельности членов СРО ААС» [51].

Плановая внешняя проверка деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора осуществляется СРО ААС не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Важно отметить, что в настоящее время СРО ААС, как и Федеральное казначейство, должно осуществлять не только традиционный внешний контроль, но контроль в сфере ПОД/ФТ/ФРОМУ в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, являющихся членами саморегулируемой организации аудиторов. Этот вид контроля обособлен от внешнего контроля деятельности аудиторских организаций и аудиторов. По этому направлению предметом контроля является соблюдение контролируемыми лицами требований, установленных Федеральным законом 7 августа 2001 года № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, принимаемыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами Российской Федерации и нормативными актами Банка России, а также исполнение решений, принимаемых по результатам мероприятий контроля (надзора). В соответствии с требованиями Постановления № 219 СРО ААС разработаны и утверждены «Правила осуществления контроля соблюдения членами СРО ААС – аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами законодательства РФ по ПОД/ФТ/ФРОМУ» [35].

Правлением СРО ААС утверждено Положение о Департаменте контроля СРО ААС (протокол № 585 от 23 сентября 2022 года). Департамент контроля создается для реализации целей осуществления внешнего контроля деятельности членов СРО ААС и контроля соблюдения членами СРО ААС - аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами законодательства Российской Федерации в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения. Положение о Департаменте контроля предусматривает функциональное, по вопросам, связанным с осуществлением контроля, подчинение и подотчетность Департамента Правлению СРО ААС.

Ежегодно СРО ААС проводит несколько тысяч проверок аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в рамках осуществления мероприятий внешнего контроля.

Как следует из отчета СРО за 2022 год, количество внешних проверок деятельности аудиторских организаций и аудиторов в работе СРО растет. Однако план по количеству проверок и в 2021, и в 2022 г. не был выполнен (количество реально проведенных проверок оказалось ниже запланированного количества). Основная доля внешних проверок со стороны СРО приходится на плановые проверки, их число растет. В то же время количество внеплановых проверок снижается.

Помимо этого, действующее законодательство РФ обязывает профессиональных участников рынка аудиторских услуг осуществлять внутренний контроль своей деятельности. Исследователи отмечают, что «как функция управления, внутренний контроль качества аудиторской деятельности – это совокупность специальных действий и процедур по проверке различных сторон деятельности и управления для выявления отклонений, нарушений и выработки корректирующих управленческих воздействий в целях обеспечения качества аудиторских услуг и удовлетворения потребностей всех сторон» [19, с.46-57].

Регуляторное воздействие государства в этом виде контроля над аудитом проявляется в том, что «Правительством России приняты единые требования, касающиеся внутреннего контроля» [32; 34]. Также «Советом по аудиторской деятельности Минфина РФ одобрен ряд методических рекомендаций по проведению внутреннего контроля деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» [23; 24].

Итак, проведенный анализ показывает, что сегодня на законодательном, подзаконном и локальном уровнях в России разработан и применяется комплекс нормативных правовых актов и локальных нормативных актов, составляющих правовую основу системы внешнего контроля деятельности аудиторских организаций и аудиторов-членов СРО

ААС, а также – контроля в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения. Кроме того, внешний контроль за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в РФ дополняется обязательным внутренним контролем (самоконтролем). В целом можно говорить, что система контроля деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в нашей стране является развитой. Более того, происходит ее совершенствование и развитие.

2.3 Меры воздействия, принимаемые к субъектам аудиторской деятельности

В настоящее время по действующему законодательству России представители аудиторского сообщества, допускающие нарушение установленных требований и правил ведения аудита и работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, в зависимости от тяжести нарушения могут нести дисциплинарную, административную и даже уголовную ответственность.

Прежде всего, возможна дисциплинарная ответственность отдельных аудиторов. «Дисциплинарная ответственность – это юридическая ответственность, наступающая за нарушение трудовой дисциплины и выражающаяся в наложении на работника, совершившего дисциплинарный проступок, дисциплинарного взыскания» [12].

Правовым основанием для применения мер дисциплинарной ответственности к аудиторам служит ст. 20 закона «Об аудиторской деятельности» и «Дисциплинарный кодекс» СРО ААС [13].

Привлечение аудитора к дисциплинарной ответственности возможно в случае допущения дисциплинарного нарушения – «виновно совершенного действия (бездействие), выразившегося в неисполнении членом СРО ААС

требований, установленных к членам СРО ААС, за которое дисциплинарным кодексом предусмотрена дисциплинарная ответственность» (п.1 ст. 6 Дисциплинарного кодекса).

В частности, как указывается в источниках, «бывает, что аудиторы нарушают закон об аудиторской деятельности, кодекс профессиональной этики аудиторов или обязательные требования к членам саморегулируемой организации. Например, не повышают вовремя квалификацию, заключают договор, в котором сумма вознаграждения прямо зависит от содержания аудиторского заключения, или скрывают факт своей зависимости от проверяемой компании. Если такие факты вскрываются, специальная дисциплинарная комиссия при саморегулируемой организации может применить к аудитору такие меры дисциплинарной ответственности: вынести предписание об устранении нарушения; вынести предупреждение; оштрафовать; приостановить членство аудитора в саморегулируемой организации максимум на 180 календарных дней; исключить аудитора из членов саморегулируемой организации» [13].

В Дисциплинарном кодексе СРО ААС выделяется 4 вида дисциплинарных нарушений, за которые аудиторы могут быть привлечены к дисциплинарной ответственности. Это: длящееся нарушение – «единое не прерывающееся во времени нарушение требований, предусмотренных к членам СРО ААС, которое выражается в длительном непрекращающемся невыполнении или ненадлежащем выполнении членом СРО ААС возложенной на него обязанности» [13]; продолжаемое нарушение – «единое нарушение, которое состоит из ряда тождественных по направленности и содержанию действий (бездействия)» [13]; однородные нарушения – это «нарушения, ответственность за которые предусмотрена главой 10 Дисциплинарного кодекса (по дисциплинарным нарушениям требований стандартов аудиторской деятельности), и нарушения, ответственность за которые предусмотрена одной и той же статьей или пунктом статьи Раздела II кодекса (по остальным дисциплинарным нарушениям)» [13]; повторное

нарушение – это «однородное дисциплинарное нарушение, совершенное одним и тем же лицом в течение срока, когда это лицо считается подвергнутым дисциплинарной ответственности» [13].

Субъектами дисциплинарной ответственности по Дисциплинарному кодексу СРО ААС являются только члены СРО ААС. Ст. 14 кодекса предусматривает 6 видов мер дисциплинарного воздействия на аудиторов, допустивших дисциплинарные нарушения. При этом Дисциплинарный кодекс СРО ААС предусматривает возможность наложения этих мер как основных или дополнительных. В качестве основной меры дисциплинарного воздействия может применяться одна из мер, предусмотренных ст. 14 кодекса. Что касается такой меры дисциплинарного воздействия, как штраф, то она может применяться и как дополнительная мера дисциплинарного воздействия к другим мерам.

При этом п.4 ст. 14 Дисциплинарного кодекса СРО ААС исключает возможность применения к аудитору за одно дисциплинарное нарушение может двух основных мер дисциплинарного воздействия. Основная мера воздействия должна быть только одна. При этом особо указано, что исключение дисциплинарно виновного аудитора из членов СРО ААС не может сопровождаться вынесением дополнительной меры дисциплинарного воздействия.

Наиболее легкой мерой дисциплинарного воздействия на аудиторов, виновных в дисциплинарном нарушении, является замечание. Оно рассматривается в кодексе как «мера дисциплинарного воздействия, выраженная в официальном порицании члена СРО ААС» (ст. 16). Ее допускается применять за впервые совершенное нарушение требований локальных нормативных актов СРО ААС. При этом должны обязательно соблюдаться следующие условия: должны отсутствовать причинение вреда или угроза причинения вреда законным правам и интересам СРО ААС, членов СРО ААС, третьих лиц.

Второй по весомости мерой дисциплинарного воздействия на дисциплинарно виновных аудиторов является предупреждение о недопустимости нарушения. По кодексу, данная мера дисциплинарного воздействия выражается «в официальном порицании члена СРО ААС и указании на недопустимость нарушений» (п.1 ст. 17). «Предупреждение возможно только за впервые совершенное членом СРО ААС неустранимое нарушение или устранимое нарушение (в случае его устранения к моменту вынесения решения о применении меры воздействия) требований, установленных к членам СРО ААС» [13]. Обязательным условием, допускающим применение этой меры дисциплинарного воздействия, является «отсутствие причинения вреда законным правам и интересам СРО ААС, членов СРО ААС, третьих лиц» (п.2 ст. 17 кодекса).

Особый порядок применения предупреждение о недопустимости нарушения установлен в отношении единоличного исполнительного органа аудиторской организации. На него предупреждение может быть наложено за впервые совершенное возглавляемой им соответствующей аудиторской организацией устранимое или неустранимое нарушение требований, установленных к членам СРО ААС. И также действует правило отсутствия причинения вреда законным правам и интересам СРО ААС, членов СРО ААС, третьих лиц. Если вред причинен, применение предупреждения невозможно.

Следующая возможная «мера дисциплинарного воздействия на аудиторов – это вынесение предписания об устранении выявленного нарушения. Эта мера воздействия обязывает члена СРО ААС, совершившего нарушение, устранить в определенный срок выявленные нарушения требований, установленных к членам СРО ААС» [24] (п.1 ст. 18 кодекса). Вынесение предписания в адрес виновного аудитора возможно, если дисциплинарное нарушение было им допущено впервые, если оно устранимое, если касалось нарушения требований, установленных к членам

СРО ААС, и, наконец, если не был причинен вред законным правам и интересам СРО ААС, членов СРО ААС, третьих лиц (п.2 ст. 18 кодекса).

Четвертая допустимая мера дисциплинарного воздействия на аудиторов, виновных в дисциплинарном нарушении, это штраф. Он представляет собой «денежное взыскание, исчисляемое в рублях» (п.1 ст. 19 кодекса). Единый размер штрафа кодексом СРО ААС не определен. Решение о размере штрафа полномочна принимать Дисциплинарная комиссия. Однако установлены определенные рамочные границы величины штрафов: она «не может превышать для аудиторской организации, индивидуального аудитора 5% общего объема оказанных услуг, отраженного (подлежащего отражению) в форме № 2-аудит «Сведения об аудиторской деятельности» за год, предшествующий году применения меры воздействия в виде штрафа» (п.2 ст. 19). При этом особо оговорено, что, если имеется хотя бы одно обстоятельство, позволяющее смягчить дисциплинарную ответственность виновного аудитора или аудиторской организации, его величина не может превышать 50% от максимального размера штрафа, предусмотренного санкцией статьи Особенной части кодекса, устанавливающей ответственность за совершение соответствующего дисциплинарного нарушения. Важно при этом, что одновременно должны отсутствовать и отягчающие вину обстоятельства (п.3 ст. 19 кодекса).

Наиболее суровыми мерами дисциплинарного воздействия на дисциплинарно виновных аудиторов и аудиторские организации являются приостановление членства в СРО ААС (ст. 20) и исключение из СРО ААС (ст. 21). Приостановление членства приводит к тому, что член СРО ААС временно ограничивается в своих правах организации, правах осуществлять аудиторскую деятельность (участвовать в осуществлении аудиторской деятельности) (п.1 ст. 20). Приостановление членства в СРО ААС возможно при условии, что совершенное нарушение (нарушения) требований, установленных к членам СРО ААС, устранимое. В результате наложения

такой дисциплинарной меры аудитор ограничивается в ряде прав (п.3 ст. 20 кодекса).

В наиболее серьезных случаях дисциплинарных нарушений возможно применение такой меры, как исключение из СРО ААС. «Исключение из членов СРО ААС – мера дисциплинарного воздействия, которая применяется, если менее строгий вид мер дисциплинарного воздействия не может обеспечить достижение цели воздействия, а также если совершенные нарушения несовместимы с осуществлением (участием в осуществлении) аудиторской деятельности» (ст. 21).

В случае совершения членом СРО ААС двух и более дисциплинарных нарушений мера дисциплинарного воздействия назначается за каждое совершенное нарушение, за исключением отдельных случаев.

Итак, проведенный анализ показал, что в настоящее время в Российской Федерации благодаря принятию «Дисциплинарного кодекса Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» создана специализированная и развитая система мер дисциплинарного воздействия на аудиторов и аудиторские организации, допускающие дисциплинарные нарушения в своей деятельности.

3 Проблемы правового регулирования аудиторской деятельности

В современных сложных социально-экономических и внешнеполитических условиях аудиторская деятельность в России и модель ее правового регулирования переживают определенный кризис. Это связано с тем, что в последние два года в стране произошло снижение общего количества проводимых аудиторских проверок в рамках обязательного аудита. Это было связано с поправками, внесенными в федеральный закон № 307-ФЗ, которые изменили критерии подпадания предприятий и организаций под обязательный аудит (произошло смягчение правового регулирования). С другой стороны, значимым фактором, сократившим объем обязательного аудита в денежном выражении, стало кризисное состояние экономики, которое сохраняется последние два года после начала СВО. В новых непростых условиях ведения бизнеса предприятия стремятся минимизировать расходы, и экономии подвергаются в том числе затраты на проведение обязательных аудиторских процедур.

Между тем, как отмечают эксперты, «кризисные времена делают необходимым владение объективной и достоверной информацией о финансовом состоянии бизнеса для принятия управленческих решений. Любая стратегия, и в первую очередь антикризисная, когда решения сопряжены с существенными рисками, требует четкого понимания текущей ситуации в компании. В этой связи возрос спрос клиентов на инициативный аудит, а также аудиты по техническому заданию, направленные на углубленную проверку отдельных элементов отчетности» [28].

Однако качественному ведению аудиторской деятельности в России в современных условиях мешает ряд проблем, в том числе сугубо юридического порядка, связанного с недостатками правового регулирования аудита. Выявить эти проблемы помогает судебная практика [68].

Ее анализ показывает, что сегодня в сфере правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации существует ряд проблем.

Одной из главных проблем, требующих дальнейшего внимания и внесения изменений в существующую модель правового регулирования аудита в РФ, является недобросовестность действий на рынке отдельных аудиторских организаций. Эта недобросовестность, в частности, может выражаться в неправомерном уклонении некоторых аудиторских компаний от участия в мероприятиях внешнего контроля, инициируемых в отношении их уполномоченными на то государственными органами. Этому способствуют недоработки в правовом регулировании аудита в РФ.

Ярким примером, иллюстрирующим это, может служить дело № А56-110166/2018, которое рассматривалось Арбитражным судом города Санкт-Петербурга и Ленинградской области [45]. В рамках него судом было установлено, что в 2014 году в отношении аудиторской компании ЗАО «Петро-Балт-Аудит» был вынесен приказ Территориального управления Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в городе Санкт-Петербурге от 11.08.2014 № 193 о проведении плановой выездной внешней проверки качества работы ЗАО «ПБА». Однако, зная о назначенном в отношении него мероприятии внешнего контроля качества работы, ЗАО «ПБА» подало в саморегулируемую организацию аудиторов НП «ИПАР» заявление об исключении его из реестра аудиторских организаций. Компания была исключена из реестра, что в силу положений ч. 1 ст. 3 Федерального закона № 307-ФЗ сделало невозможным проведение в отношении нее контрольного мероприятия (по тому основанию, что компанией был утрачен статус аудиторской организацией). Однако, как установил суд, заявление ЗАО «ПБА» об исключении его из реестра аудиторских организаций, не было продиктовано реальным стремлением компании прекратить ведение аудиторской деятельности. Об этом свидетельствует тот факт, что через месяц после поданного заявления ЗАО «ПБА» вступило в ряды членов другой СРО аудиторов – «ААС», т.е. вновь стала аудиторской организацией.

Суд квалифицировал действия ЗАО «ПБА» (выход из СРО НП «ИПАР» непосредственно после назначения проверки со стороны

уполномоченного федерального органа по контролю и надзору в августе 2014 года и вступление в члены СРО «ААС» в сентябре 2014 года) как уклонение от прохождения внешнего контроля качества со стороны уполномоченного федерального органа по контролю и надзору. Таким образом, была выявлена недобросовестность аудиторской организации и ее злонамеренное уклонение от участия в мероприятиях внешнего контроля качества ее деятельности.

Такие и подобные им действия недобросовестных участников рынка аудиторских услуг приводят к негативным последствиям. Во-первых, затрудняется контроль и надзор за деятельностью аудиторских организаций и качеством ведения ими аудиторской деятельности со стороны уполномоченных государственных органов. Во-вторых, создаются предпосылки для оказания такими недобросовестными организациями аудиторских услуг ненадлежащего качества при постоянном ускользании от внешнего контроля за их работой [69].

Такая ситуация стала возможной в результате недостаточно эффективного правового регулирования порядка выхода и вступления аудиторских организаций в члены СРО аудиторов. В настоящее время в Федеральном законе № 307-ФЗ [62] в ст. 18 закреплен закрытый перечень оснований для принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения об отказе в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов, однако этот перечень в п.5 ст. 18 оставляет лазейку для недобросовестных аудиторских организаций, недавно вышедших из состава одной СРО аудиторов, вступать в ряды членов другой СРО аудиторов.

В частности, в п. 5 содержится запрет на прием в СРО аудиторских организаций, аудиторов, которые прекратили членство в данной или иной СРО аудиторов, если со дня принятия решения о прекращении членства прошло менее трех лет. Однако п.5 также включает в себя исключение для тех случаев, когда прежнее членство аудитора или аудиторской организации в СРО было прекращено по их личному заявлению о выходе из членов

саморегулируемой организации аудиторов в порядке, предусмотренном пп.1 п.12 ст. 18 закона №307-ФЗ.

Таким образом, в рамках существующего правового регулирования аудиторы и аудиторские компании наделены правом свободного выхода из СРО по собственному заявлению и свободного вступления в новую СРО без каких-либо временных ограничений между этими событиями. Именно такая ситуация создает возможности для недобросовестных аудиторов и аудиторских компаний уклоняться от проведения государственными контрольно-надзорными органами в отношении них мероприятий внешнего контроля, в частности, выездных проверок. В случае назначения в отношении них выездных проверок такие компании подают заявление о выходе из профессиональной аудиторской СРО, что автоматически означает утрату ими статуса аудиторской организации и отмену выездной проверки. Затем в течение короткого времени такие компании подают заявление о вступлении в другую СРО аудиторов и вновь обретают статус легально действующей аудиторской компании. Незначительный временной перерыв в работе (между выходом из одной СРО и вступлением в другую СРО) позволяет таким недобросовестным аудиторским компаниям долго избегать мероприятий внешнего контроля за своей деятельностью.

Такая ситуация требует своего правового решения и закрытия лазейки, позволяющей недобросовестным аудиторским фирмам действовать таким мошенническим образом. В этой связи предлагается внести изменения в положения пп.1 п.12 ст. 18 Федерального закона № 307-ФЗ и дополнить перечень оснований для принятия СРО аудиторов решения об отказе в приеме в члены СРО аудиторов следующим, седьмым по счету основанием:

«установление факта, что предшествующий выход аудиторской организации из членов саморегулируемой организации аудиторов по личному заявлению был обусловлен назначением в отношении данной организации мероприятий внешнего контроля и был осуществлен ею в целях

избежания проведения таких мероприятий на основании утраты статуса действующей аудиторской организации».

Для того, чтобы СРО аудиторов имели возможность устанавливать факты злонамеренного выхода аудиторских организаций из одной СРО и вступления в другую с целью избежать мероприятий внешнего контроля, следует расширить ее полномочия и наделить правом направлять запросы в уполномоченные контрольно-надзорные органы с целью предоставления информации о том, выносились ли в отношении аудиторской организации, которая хочет вступить в новую СРО после выхода из предыдущей, решения о проведении мероприятий внешнего контроля в период, предшествующий ее выходу. Такое правомочие СРО следует закрепить в п.4 ст. 17 Федерального закона №307. СРО должны быть обязаны направлять соответствующий запрос в уполномоченные контрольно-надзорные органы, если при проверке заявлений о вступлении в СРО будет выявлено, что претендующая на вступление аудиторская организация в короткий срок до этого (в течение 1-3 месяцев) по собственному желанию вышла из другой СРО аудиторов.

Целесообразным представляется проверять все аудиторские организации, которые по своему усмотрению переходят из одной СРО в другую в коротком промежутке времени. Внесение этих изменений в законодательство о регулировании аудиторской деятельности позволит минимизировать практику недобросовестного избегания аудиторских организаций проведения в отношении них мероприятий внешнего контроля.

Еще одной важной проблемой в сфере правового регулирования аудита в РФ является проблема заведомо ложных аудиторских заключений. В России регулярно суды рассматривают дела о признании аудиторских заключений заведомо ложными, и есть случаи, когда иски удовлетворяются.

Так, в 2018 г. Арбитражным судом Ростовской области по иску Федерального казначейства было признано заведомо ложным аудиторское заключение от 29.04.2013 за период с 01 января 2012 по 31 декабря 2012

года, подготовленное ООО «Аудиторская фирма «Лита» [46]. Вынося такое решение, суд указал, в частности, на то, что «выражая мнение о достоверности консолидированной финансовой отчетности, аудитор должен был указать сведения об отзыве лицензии и на невозможность обществом при таких обстоятельствах продолжать свою деятельность в качестве страховой организации непрерывно, однако данные сведения в аудиторском заключении не были отражены» [46]. Это привело к заведомо ложным выводам в аудиторском заключении. Суд признал вину аудиторской компании.

В настоящее время в Российской Федерации аудиторское заключение признается заведомо ложным в случаях, установленных Федеральным законом № 307-ФЗ.

В п. 5 ст. 6 Федерального закона № 307-ФЗ указывается, что заведомо ложное аудиторское заключение представляет собой выражение мнения без проведения аудита или противоречащего документам, которые представлены компанией на проверку. В п. 5 ст. 6 закона № 307-ФЗ отмечается, что заведомо ложным аудиторское заключение признается только по решению суда.

Для минимизации рисков вынесения аудиторами России заведомо ложных аудиторских заключений и для обеспечения высокого качества их работы в нашей стране введена уголовная ответственность за принятие заведомо ложного аудиторского заключения. Такая ответственность наступает по ст. 202 УК РФ, т.к. действия по вынесению заведомо ложного аудиторского заключения подпадают под состав злоупотребления должностными полномочиями частными аудиторами. Обязательными условиями привлечения аудитора к ответственности по ст. 202 УК РФ за принятие заведомо ложного аудиторского заключения являются:

- «извлечение аудитором выгод и преимуществ для себя или других лиц вследствие таких действий;

- нанесение им вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства» (ч.1 ст. 202 УК РФ).

Следует отметить, что уголовная ответственность за вынесение заведомо ложного аудиторского заключения не наступает, если ни одно из этих условий не соблюдается.

Такая ситуация создает предпосылки для дальнейшего совершения аудиторами халатных действий при подготовке аудиторских заключений и для ухода аудиторов от юридической ответственности, когда, например, существенный вред их действиями не был причинен, или когда, вынося ложное аудиторское заключение, аудитор не искал выгод и преимуществ для себя или иных лиц.

Парадоксальным является и то, что за вынесение заведомо ложного аудиторского заключения в случаях, не связанных с корыстью аудиторов или с причинением существенного вреда, в законодательстве отсутствует более мягкая форма юридической ответственности – административная ответственность. То есть сегодня аудиторы не могут быть привлечены административной ответственности за вынесение заведомо ложного аудиторского заключения в результате халатности, попустительства и пр. Это следует рассматривать как существенный недостаток действующей модели правового регулирования аудита в РФ.

В этой связи предлагается внести изменения в Кодекс об административных правонарушениях РФ и установить административную ответственность для аудиторов за вынесение заведомо ложного аудиторского заключения в результате халатности, попустительства и пр., не связанных с причинением существенного вреда. Можно рекомендовать закрепить в КоАП РФ следующие нормы:

- вынесение аудитором и аудиторской организацией недостоверного аудиторского отчета, за исключением случаев, касающихся

предоставления аудируемым лицом несвоевременной, недостоверной или неполной информации аудиторской организации, влечет штраф на аудиторов в размере от двадцати тысяч до тридцати тысяч рублей; на юридических лиц – от ста до ста пятидесяти тысяч рублей.

- вынесение аудитором и аудиторской организацией заведомо ложного аудиторского отчета влечет штраф на аудиторов в размере ста тысяч рублей, на аудиторские организации – в размере от двухсот до четырехсот тысяч рублей.

Установление предложенных выше форм административной ответственности аудиторов и аудиторских организаций, как представляется, позволит повысить профессиональную ответственность этих лиц за результаты аудиторской проверки и за итоговые выводы в аудиторском заключении. Также предлагаемое законодательное нововведение позволит привлекать к ответственности тех аудиторов и те аудиторские организации, в действиях которых в процессе создания аудиторского заключения были допущены халатность и попустительство, пренебрежение профессиональными обязанностями, что привело к появлению заведомо ложного аудиторского заключения.

Итак, проведенный в главе 3 анализ показал, что в сфере правового регулирования аудита в Российской Федерации сегодня существует ряд проблем, законодательных лакун, позволяющих аудиторам и аудиторским организациям, во-первых, уходить от мероприятий внешнего контроля их деятельности, а, во-вторых, писать аудиторские заключения халатно, попустительски, пренебрегая профессиональными обязанностями и требованиями законодательства. В главе предложены пути изменения законодательства об аудите, которые позволят устранить основу для существования этих проблем, что даст возможность их со временем эффективно преодолеть.

Заключение

Итак, в работе было проведено исследование особенностей правового регулирования аудита в Российской Федерации.

Анализ теоретических основ выявил, что аудиторская деятельность представляет собой совершенно особый вид предпринимательской, сервисной, проверочно-оценочной деятельности, участниками которой выступают специальные субъекты – аудиторы (физические лица и аудиторские компании), обязательные участники саморегулируемых организаций, а объектом – аудируемые предприятия и организации, в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности которых аудиторы могут проводить аудиторские проверки.

Аудит в современном понимании этого слова появился в Великобритании, когда в 1844 году были приняты «Законы о Компаниях», которые сделали обязательным для акционерных обществ проведение независимых проверок своих бухгалтерских книг и счетов с последующим отчетом перед акционерами. В России формирование аудита шло несколько позже, чем в Европе. При этом в историческом развитии отечественного аудита явно выделяется два этапа – дореволюционный и период рыночной экономики. Современное законодательство об аудиторской деятельности начало складываться в РФ в 1992 г., когда был разработан первый в постсоветской России проект закона об аудиторской деятельности, который, однако, не был принят.

Анализ показал, что в настоящее время нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации является достаточно развитым, однако изменчивым и динамично развивающимся, что позволяет обеспечивать адаптацию порядка предоставления аудиторских услуг под реалии социальной жизни общества. Базисом для ведения аудиторской деятельности в РФ в настоящее время составляет совокупность следующих нормативных документов различных уровней: Федеральный

закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. [21]; Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01.12.2007 г. [55]; постановления Правительства РФ по вопросам осуществления аудиторской деятельности; нормативные и методические документы Министерства Финансов РФ, а также других министерств и ведомств; правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Проведенный в работе анализ показал, что регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации сегодня осуществляется на стыке двух подходов – государственного регулирования и саморегулирования. На ранних этапах развития аудита в России доминировало его полное государственное регулирование, что выражалось в лицензировании и стандартизации аудиторской деятельности. Однако с 2010 г. лицензирование аудиторской деятельности в стране было отменено, ему на смену пришло саморегулирование. В итоге концепция регулирования аудита в РФ стала сочетать элементы публичного и частного права, а роль публично-правовых начал была снижена.

Применение МСА при ведении аудиторской деятельности позволяет повысить прозрачность, обеспечить последовательность выполнения и высокое качество аудита. В МСА содержатся правила, требования и методы, которых аудиторам следует придерживаться при осуществлении аудита для получения адекватных данных для формулировки выводов по итогам аудиторских проверок. Кроме того, МСА позволяют урегулировать важнейшие аспекты аудиторской деятельности, в том числе планирование аудиторских проверок, оценку рисков и формирование отчетности по результатам аудита. В условиях растущей глобализации использование в аудите международных стандартов ведения аудиторской деятельности обеспечивает сопоставимость результатов работы компаний с разной национальной юрисдикцией. Таким образом, МСА облегчают функционирование глобальной бизнес-среды, повышают согласованность, качество и прозрачность ведения аудита во всем мире.

В ходе исследования выявлено, что сегодня на законодательном, подзаконном и локальном уровнях в России разработан и применяется комплекс нормативных правовых актов и локальных нормативных актов, составляющих правовую основу системы внешнего контроля деятельности аудиторских организаций и аудиторов-членов СРО ААС, а также – контроля в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения.

Кроме того, внешний контроль за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в РФ дополняется обязательным внутренним контролем (самоконтролем). В целом можно говорить, что система контроля деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в нашей стране является развитой. Более того, происходит ее совершенствование и развитие.

Правовая сущность аудиторской деятельности не менее значима. Она может вестись только в установленных правовых рамках и с учетом действующих нормативных требований к такой деятельности. Действующее законодательство России, например, устанавливает обязательные требования к квалификации аудиторов, порядку проведения аудиторских проверок, регламентирует ответственность аудиторов за нарушение законодательства в области аудита.

Как деятельность, основанная на праве, аудиторская деятельность выступает сегодня важным инструментом обеспечения законности и прозрачности финансовой деятельности организаций. Этот вид деятельности имеет особый субъектный состав, главными субъектами осуществления аудиторской деятельности признаются аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

Проведенный анализ показал, что в настоящее время в Российской Федерации благодаря принятию «Дисциплинарного кодекса Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество»

создана специализированная и развитая система мер дисциплинарного воздействия на аудиторов и аудиторские организации, допускающие дисциплинарные нарушения в своей деятельности.

При рассмотрении правового регулирования аудиторской деятельности выявлены две значимые проблемы. Первая – это недобросовестность действий на рынке отдельных аудиторских организаций, которая выражается в неправомерном уклонении некоторых аудиторских компаний от участия в мероприятиях внешнего контроля, инициируемых в отношении их уполномоченными на то государственными органами. Этому способствуют недоработки в правовом регулировании аудита в РФ. Вторая проблема связана с заведомо ложными аудиторскими заключениями. По каждой из проблем в работе предложены и обоснованы варианты внесения законодательных изменений в действующие акты РФ об аудите.

Список используемой литературы и используемых источников

1. Арабян К. К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т.6. №1. С.30-33.
2. Бахрах Д. Н. Административное право России. М.: Эксмо, 2017. 610 с.
3. Булгакова Л. И. О понятиях «аудит» и «аудиторская деятельность» // Право и экономика. 2018. №4. С. 28-30.
4. Воздушный кодекс Российской Федерации от 19.03.1997 № 60-ФЗ (ред. от 04.08.2023) URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13744 (дата обращения: 20.11.2023).
5. Высоцкая Т. Р. Стандартизация аудиторской деятельности: отечественный и зарубежный опыт // Наука в центральной России. 2012. № 15. С. 18-22.
6. Глухих О. А. Аудит. Часть 1. Петропавловск: Северо-Казахстанский государственный университет им. М. Козыбаева, 2013. 280 с.
7. Гончарова Н. Е. Теория управления. М.: Приор-издат, 2016. 390 с.
8. Гостюнина Г. С. Особенности российского аудита. Часть 1. Исторический аспект. URL: <https://audit-it.ru/articles/audit/a104/190847.html> (дата обращения: 05.06.2023).
9. Государственное регулирование экономики. URL: <https://bankiros.ru/wiki/term/gosudarstvennoe-regulirovanie-ekonomiki> (дата обращения: 20.11.2023).
10. Граб В. П. Проведение внутреннего аудита на предприятии // Труды Международного симпозиума «Надежность и качество». 2018. №2. С. 324-330.
11. Деятельность саморегулируемых аудиторских организаций. URL: <http://ilts.ru/files/file162.pdf> (дата обращения: 20.11.2023)

12. Дисциплинарная ответственность (дисциплинарного взыскание). URL: https://www.audit-it.ru/terms/trud/distsiplinarnaya_otvetstvennost.html (дата обращения: 20.11.2023).

13. Дисциплинарный кодекс Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество». Утв. Решением Правления СРО ААС от «27» января 2023 года (протокол № 604). URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/f4e/phiols34e59gq0fpd81l9ep8oz94z7o/230519_Distsiplinarnyy_kodeks_izm.pdf (дата обращения: 20.11.2023).

14. Дмитриев Ю. А., Евтеева А. А., Петров С. М. Административное право. М.: Право, 2015. 456 с.

15. Дмитриев Ю. А., Полянский И. А., Трофимов Е. В. Административное право Российской Федерации. М.: Норма, 2018. 322 с.

16. Ершова И. В., Ершов А. А. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. Ершов. М: Юриспруденция, 2011. 290 с.

17. Информационное сообщение Минфина России от 21.12.2016 № ИС-аудит-11 «О Международных стандартах аудита». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_209618 (дата обращения: 20.11.2023).

18. Карасик Л. В. Основные функции и формы организации государственного управления инновационной деятельностью в высших учебных заведениях // Юрист. 2020. №5. С. 68-73.

19. Кондрашова Н. Г. Рекомендации по функционированию системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 8. С. 46-57.

20. Конин Н. М. Российское административное право (общая часть). Краснодар, 2021. 388 с.

21. Лукин А. Г. Аудит или финансовый контроль? Новации в выборе области применения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2022. №14. С. 25-35.

22. Малий Н. А. Международные стандарты аудита. Калининград: Издательство ФГБОУ ВО «КГТУ» 2023. 422 с.

23. Методические рекомендации по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг. Одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 18 от 21-22 октября 2003 года. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55549 (дата обращения: 20.11.2023).

24. Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации. Одобрены Советом по аудиторской деятельности Минфина России 26.11.2009, протокол № 80. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94852 (дата обращения: 20.11.2023).

25. Основные показатели деятельности саморегулируемой организации auditors // Минфин РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex_selfregulation (дата обращения: 21.11.2023).

26. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2022 году // Ассоциация «Некоммерческое партнерство Международный институт сертифицированных бухгалтеров и auditors»: официальный сайт. URL: https://misba.ru/netcat_files/userfiles/2023/pokazateli_ao_za_2022-220423.pdf (дата обращения: 20.02.2024).

27. Перечень правовых актов, содержащих обязательные требования, соблюдение которых оценивается Федеральным казначейством при осуществлении контроля (надзора) в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения. URL: <https://roskazna.gov.ru/kontrol/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy> (дата обращения: 21.11.2023).

28. Перковская Д. Перспективы аудита: что ждет рынок в 2022-2023. URL: <https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/perspektivy-audita-cto-zhdet-rynok-v-2022-2023> (дата обращения: 20.02.2024).

29. Полянский И. А., Ширяев В. Н. Административное право России в схемах и определениях. М.: Эксмо, 2016. 330 с.

30. Постановление Правительства РФ от 01.12.2004 № 703 (ред. от 03.08.2023) «О Федеральном казначействе». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50565/db291c5e47ac2c8c220c6f7b0707974f32dcb201 (дата обращения: 20.11.2023)

31. Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 (ред. от 31.12.2020) «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации». www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_181022/e98b15847fa599841f097de9921f21da25b375e0 (дата обращения: 20.11.2023).

32. Постановление Правительства РФ от 14.07.2021 № 1188 (ред. от 26.10.2022) «Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым адвокатами, нотариусами, доверительными собственниками (управляющими) иностранной структуры без образования юридического лица, исполнительными органами личного фонда, имеющего статус международного фонда (кроме международного наследственного фонда), лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг, аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами» // Собрание законодательства РФ. 2021. № 29. Ст. 5684.

33. Постановление Правительства РФ от 16.11.2022 № 2073 «Об утверждении Правил проведения аудита в рамках реализации положений Указа Президента Российской Федерации от 7 октября 2022 г. № 723». URL: https://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=145418 (дата обращения: 20.05.2023).

34. Постановление Правительства РФ от 30.06.2012 N 667 (ред. от 26.10.2022) «Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, и индивидуальными предпринимателями, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2012. № 28. Ст. 3901.

35. Правила осуществления контроля соблюдения членами СРО ААС – аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами законодательства РФ по ПОД/ФТ/ФРОМУ. Утв. Правлением СРО ААС 23 сентября 2022 года, протокол № 585. URL: https://sroaas.ru/activity/quality_control/tipovoy-komplekt-dokumentov-po-organizatsii-i-osushchestvleniyu-vkkp (дата обращения: 22.11.2023).

36. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации / И.В. Ершова, А.А. Ершов. М.: Юриспруденция, 2011. С. 41.

37. Приказ Госгортехнадзора РФ от 26.04.2000 № 50 «Об утверждении Положения о надзорной и контрольной деятельности в системе Госгортехнадзора России (РД 04-354-00). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28228/eeb5679e3c5c5cae487c71b3bcf35b0463a558df9 (дата обращения: 20.11.2023).

38. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 09.11.2021) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации». URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=TG0PpQ&base=LAW&n=404967&dst=100045&field=134#31JXyGtl3FMch258> (дата обращения: 20.05.2023).

39. Приказ Минфина России от 09.11.2021 № 172н. «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа

Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. №2н». URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=TG0PpQ&base=LAW&n=405036&dst=100008&field=134#BvXXygTAIcAMoZ8D> (дата обращения: 20.05.2023).

40. Приказ Минфина России от 14.12.2021 № 212н «Об утверждении Административного регламента по осуществлению Министерством финансов Российской Федерации государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемой организации аудиторов». URL: <https://base.garant.ru/403396221> (дата обращения: 20.01.2023).

41. Приказ Минфина России от 27.10.2021 № 163н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н». URL: www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403204518 (дата обращения: 20.05.2023).

42. Приказ Минфина России от 30.12.2020 № 335н «О введении в действие международного стандарта аудита на территории Российской Федерации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400189334/> (дата обращения: 20.05.2023).

43. Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 30.03.2021 №50 «О проекте распоряжения Совета Евразийской экономической комиссии «О проекте Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза». URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=TG0PpQ&base=INT&n=67301&dst=100045&field=134#ZTv0ygTeyyQDDddn2> (дата обращения: 20.05.2023).

44. Рекомендации аудиторским организациям в целях предотвращения совершения нарушений требований законодательства в сфере ПОД/ФТ и

ФРОМУ. URL: <https://roskazna.gov.ru/kontrol/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy> (дата обращения: 21.11.2023).

45. Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 13 декабря 2018 года по делу № А56-110166/2018. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/aa44a5b8-40d2-4206-aacd-c4f5e11b095c/d80345cc-35b6-46a8-ba46-416633d3932a/A56-110166-2018_20181213_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.02.2024).

46. Решение Арбитражного суда Ростовской области от 03 сентября 2018 г по делу № А53-14617/18. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/885577dd-fec1-4a3d-a2cd-353c6aa597b0/09713bc3-1367-4e2b-8031-de10612d89cb/A53-14617-2018_20180903_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.02.2024).

47. Роженцова И. А. Правовая природа аудита и аудиторской деятельности в российском законодательстве // Актуальные проблемы экономики современной России. 2017. № 4. С. 215-221.

48. Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество»: официальный сайт. URL: <https://sroaas.ru/about> (дата обращения: 22.11.2023).

49. Слободняк И. А., Ларюнина Е. В. Стандартизация как способ обеспечения качества аудиторской деятельности. URL: https://elar.urfu.ru/bitstream/10995/48284/1/rrfp_2016_1_088.pdf (дата обращения: 20.11.2023).

50. Сурнина К. С., Дробышевская Е. И. Анализ исторического развития аудита в России. URL: <https://izron.ru/articles/voprosy-sovremennoy-ekonomiki-i-menedzhmenta-svezhiy-vzglyad-i-novye-resheniya-sbornik-nauchnykh-tru/sektsiya-4-bukhgalterskiy-uchyet-statistika-spetsialnost-08-00-12/analiz-istoricheskogo-razvitiya-audita-v-rossii/> (дата обращения: 05.06.2023).

51. Типовой комплект документов по организации и проведению внешнего контроля деятельности членов СРО ААС. URL:

https://sroaas.ru/quality_control/tipovoy-komplekt-dokumentov-po-organizatsii-i-osushchestvleniyu-vkkr (дата обращения: 20.11.2023)

52. Тихомиров Ю. А. Административное право и процесс. М.: Норма, 2021. 560 с.

53. Указ Президента РФ от 22.12.1993 №2263 (ред. от 26.11.2001) «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») (утратил силу). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2868 (дата обращения: 20.05.2023)

54. Устав Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество». URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/0f3/blo6k046lx0ov82p38dd9bjukyoygi65/Ustav-SRO-AAS-ot-28-10-22_-utverzhdennyi_-Minyustom-s-otmetkami-MYU.pdf (дата обращения: 21.11.2023).

55. Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ (ред. от 02.07.2021) «О саморегулируемых организациях». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72967 (дата обращения: 10.05.2023).

56. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 01.06.2023)

57. Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ (ред. от 30.12.2008) «Об аудиторской деятельности» (утратил силу). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32838 (дата обращения: 20.05.2023)

58. Федеральный закон от 08.01.1998 № 10-ФЗ «О государственном регулировании развития авиации». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17410 (дата обращения: 20.11.2023).

59. Федеральный закон от 08.12.2003 №164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45397 (дата обращения: 20.11.2023).

60. Федеральный закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95629 (дата обращения: 20.11.2023).

61. Федеральный закон от 29.06.2015 № 162-ФЗ (ред. от 30.12.2020) «О стандартизации в Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_181810 (дата обращения: 20.11.2023).

62. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ (ред. от 16.04.2022) «Об аудиторской деятельности». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311 (дата обращения: 10.05.2023).

63. Шишкин С. Н. Предпринимательско-правовые (хозяйственно-правовые) основы государственного регулирования экономики: монография. М.: Инфотропик Медиа, 2011. 328 с.

64. Al Merry A.B.S., Awad A.M. The Auditor's Commitment to Professional Care and its Impact on his Disciplinary Responsibility in Saudi laws. URL: <https://journal.kilaw.edu.kw/the-auditors-commitment-to-professional-care-and-its-impact-on-his-disciplinary-responsibility-in-saudi-laws/?lang=en> (дата обращения: 20.11.2023).

65. Daniels R. What is Auditing – A brief Introduction of an Audit? URL: <https://www.businessstudynotes.com/finance/auditing/what-is-auditing> (дата обращения: 20.11.2023).

66. List of International Standards on Auditing (2022 Update). URL: <https://www.wikiaccounting.com/list-international-standard-audit> (дата обращения: 20.11.2023).

67. Pham K. The Essential Guide to Internal Audit and Controls. URL: <https://www.auditboard.com/blog/internal-audit-controls> (дата обращения: 20.11.2023).

68. What Is Auditing? Definition, Types & Importance. URL: <https://www.deskera.com/blog/what-is-auditing> (дата обращения: 20.11.2023).

69. Who is an Auditor? Roles and Responsibilities of an Auditor. URL: <https://khatabook.com/blog/blog/duties-of-an-auditor> (дата обращения: 20.11.2023).