

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение

высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет (национальный  
исследовательский университет)»

ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Кафедра «Конституционное и административное право»

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: ФИНАНСОВО ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

ФГАОУ ВО «ЮУрГУ» (НИУ) – 40.03.01.2017.420КР

Руководитель работы, канд. юрид. наук,  
доцент кафедры

\_\_\_\_\_ Елена Семеновна Калина  
\_\_\_\_\_ 2021 г.

Автор работы,  
студент группы Ю-420

\_\_\_\_\_ Ваграм Ашотович Гндоян  
\_\_\_\_\_ 2021 г.

Нормоконтролер

Специалист кафедры

\_\_\_\_\_ Наталья Александровна Миронова  
\_\_\_\_\_ 2021 г.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	2
1 ИНСТИТУТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
1.1 Становление и развитие аудита в России.....	5
1.2 Нормативно правовое регулирование аудита.....	12
1.3 Значение аудиторской деятельности.....	17
1.4 Стандарты аудиторской деятельности.....	33
2 ПРАВОВАЯ СУЩНОСТЬ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ	
2.1 Содержание аудиторского заключения.....	42
2.2 Ложное аудиторское заключение.....	49
2.3 Опротестование аудиторского заключения в суде.....	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	65
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	70
ПРИЛОЖЕНИЕ 1.....	77
ПРИЛОЖЕНИЕ 2.....	78

## ВВЕДЕНИЕ

Аудиторская деятельность является эффективным методом контроля финансовой деятельности различных организаций. Зачастую объектами аудиторского контроля выступает неограниченный круг лиц, задействованный в экономической деятельности: государственные органы реализующие бюджет Российской Федерации, акционерные общества, индивидуальные предприниматели кредиторы и инвесторы. Следует отметить, что определенные национальные, исторические, социальные и экономические особенности определенным образом определяют вектор развития аудиторской деятельности. Так в Российской Федерации, аудиторская деятельность начала развиваться сравнительно недавно, после становления экономики на капиталистический путь.

Актуальность исследования. Формирование рыночной экономики в России требует кардинальных изменений в управлении системой организации, методологии и функционирования контроля. На этом фоне, появилась настоятельная необходимость в развитии внутреннего и независимого внешнего, альтернативного государственному контролю аудита, как одного из неотъемлемых элементов инфраструктуры рыночной экономики.

Учитывая экономическую составляющую общественных отношений, особую актуальность в обозначенном аспекте приобретает вопрос о финансовом контроле, направленном на обеспечение законности и целесообразности действий по обращению публичных денежных фондов. Сложность организаций финансового контроля в России обращают внимание на необходимость теоретического анализа новых его видов и, в первую очередь, независимого аудиторского контроля.

Цель выпускной квалификационной работы состоит в исследовании правового и финансового аспекта аудиторской деятельности, а также в разработке научно обоснованных рекомендаций по совершенствованию норм

законодательства в сфере аудиторской деятельности и формулировании предложений для правоприменительной практики по доказыванию достоверности аудиторских заключений.

Задачами выпускной квалификационной работы выступают:

изучение развития истории отечественного законодательства о аудиторской деятельности;

установление перечня нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

определение значения аудиторской деятельности;

изучение стандартов аудиторской деятельности, соотношения международных и национальных стандартов;

определение содержания аудиторского заключения и его центральных частей;

разбор проблематики связанный с составлением ложного аудиторского заключения;

анализ механизма опротестования аудиторского заключения в судебном порядке.

Объектом выпускной квалификационной работы выступают общественные отношения, связанные с законодательными, доктринальными, правоприменительными особенностями аудиторской деятельностью.

Предметом выпускной квалификационной работы выступают нормы российского законодательства, регулирующие правоотношения, связанные с аудиторской деятельностью и формированием аудиторского заключения, материалы практики применения этих норм.

Теоретическая основа. На протяжении значительного периода времени вопросы аудиторской деятельности остаются объектом внимания правовой науки. В специальной юридической литературе проблемы аудиторской деятельности и аудиторского заключения рассматриваются Р. Адамс, А. Аренс, Дж. Лоббека, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет, В.И. Подольский, Ю.В.

Булдашова, И.Н Санникова, Т.А. Рудакова, М.А. Городилов и других авторов.

Нормативную и эмпирическую основу выпускной квалификационной работы составляют Конституция РФ, международные соглашения, Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», материалы судебной практики Верховного суда РФ и судов общей юрисдикции.

Методологическую основу работы составили принципы познания социально-экономических явлений, в том числе политико-правовых идей, теорий, концепций.

Особое значение при исследовании аудиторской деятельности уделялось структурно-функциональному методу, а также методу сравнительно-правового анализа.

Кроме того, в работе использованы такие частно-юридические методы исследования, как: формально-юридический, метод теоретико-правового моделирования, юридической интерпретации.

Структура выпускной квалификационной работы определена характером исследуемых в ней вопросов. Работа состоит из введения, двух глав, включающих, семь параграфов, заключения и библиографического списка.

# 1 ИНСТИТУТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

## 1.1 Становление и развитие аудита в России

Аудиторская деятельность развивалась в России достаточно специфично и имела ряд отличий по отношению к развитию аудита в Европе. Развитие аудиторской деятельности в Европе было связано с ростом мануфактур и желанием новообразованных буржуазных кругов защитить свои финансовые активы, вложенные в конкретную мануфактуру. В России же бенефициаром внедрения аудита было государство, и он был тесно связан с административным управлением, по своей сути являясь императивной нормой. Впервые аудит был учрежден во времена Петра I, но сферой его применения были лишь имущественные отношения, связанные с государственной собственностью предоставленной армии осуществлялся он лишь государственными органами<sup>1</sup>.

Хотя Александром II и были проведены масштабные реформы, направленные на внедрение капиталистических институтов в русское общество, независимый аудит в Российской Империи так и не сформировался. Основной причиной слабого развития частного аудита в Российской Империи было отсутствие кадров, способных профессионально проводить аудиторскую деятельность. В 1888, 1907-1912 годах предпринимались попытки по внедрению курсов профессиональных аудиторов, но они были малоэффективны и вплоть до падения империи в 1917 году в случае необходимости провести частную аудиторскую экспертизу, приглашались иностранные специалисты. Отечественное законодательство, регулирующее авторскую деятельность попросту отсутствовало, поэтому российским коммерческим представительствам при

---

<sup>1</sup>Жилинская Л.Ф. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита. М.: Современная школа, 2018.С. 25.

привлечений иностранных коммерческих аудиторов приходилось полагаться на зарубежное законодательство об аудиторской деятельности.

С установлением власти советов необходимость в институте частного аудита вовсе пропала. Из-за политики большевиков, связанной с национализацией частный сектор экономики упраздняется, и все предприятия переходят под контроль государства. В Советский период частный аудит действовал непродолжительное время и был актуален лишь в период Новой Экономической Политики<sup>1</sup>.

Мероприятия, проводимые в период перестройки, связанные с либерализацией экономики показали необходимость формирования института аудита. Как и в петровские времена, главным организатором процесса учреждения института аудиторской деятельности становится государство. Дабы решить проблему, связанную с отсутствием института удовлетворяющего потребность экономических субъектов связанную с получением достоверной информации об экономических активах предприятия было организовано два мероприятия. Создавались различные законы, в которых отражались те или иные аспекты аудиторской деятельности: Закон «О собственности СССР»<sup>2</sup>, Закон «О предприятиях в СССР»<sup>3</sup>, «О предприятиях и предпринимательской деятельности»<sup>4</sup>. Понимая что в данных нормативно-правовых актов будет мало смысла если будут отсутствовать организаций способные предоставить услугу аудита, Постановлением Совета Министров СССР «О созданий советской аудиторской организаций» учреждается акционерное общество «Инаудит», специализирующееся на оказаний аудиторских услуг.

---

<sup>1</sup> Саунин А.Н. Аудит эффективное использование государственных средств. М.:МГУ имени М.С. Ломоносова, 2015. С. 14.

<sup>2</sup> Закон СССР «О собственности в СССР» от 6 марта 1990 г. № 1305-1. // ВВС СССР 1990. № 11. Ст. 164. (утратил силу)

<sup>3</sup> Закон СССР «О предприятиях в СССР от 4 июня 1990 г. № 1529-1. // ВСНД СССР 1990. № 25. Ст. 460. (утратил силу)

<sup>4</sup> Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» от 25 декабря 1990 г. № 445-1. // ВСНД РСФСР 1990. № 30. Ст. 418. (утратил силу)

Дабы унифицировать методы аудиторских проверок и структуру данных предприятий, Центробанком было сформировано «Положение об аудиторской деятельности в банках». Во многом именно данное положение утвердила за Центробанком РФ полномочия по контролю аудиторской деятельности для банков.

Так же свою лепту в развития аудита в России внес Госкомитет РФ по управлению государственным имуществом. Им было опубликовано распоряжения «Об организации обучения и аттестаций аудиторов для чековых инвестиционных фондов».

На данном первоначальном этапе у государства не было возможности в столь короткий срок сформировать «монолитную» систему аудита. И все их правовые начинания, связанные с данным институтом во многом были связаны с решением сиюминутных вопросов.

Последовательно аудит начал развиваться после подписания Указа Президента «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации<sup>1</sup>». Данный указ стал «первым камешком», заложившим основы правового комплекса аудиторской деятельности, так данный указ вел первые правила аудиторской деятельности в РФ. В дальнейшем издается Постановление правительства РФ «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ.<sup>2</sup>» Данный акт вел главенствующие постулаты аудиторской деятельности: независимость аудиторов, необходимость получения аудиторской лицензии, порядок аттестаций аудиторов. Данные акты закрепили строгий контроль государства за аудиторами. Логическим продолжением данной политики будет учреждение Департамента финансового контроля и аудита. На данном историческом этапе самой важной задачей было законодательно закрепить методы, посредством которых можно было установить правильность

---

<sup>1</sup> Указ Президента «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263 // Российская газета 1993 № 239. (утратил силу)



бухгалтерского учета. Закономерной ступенью реформаций законодательства в сфере аудита стало принятие Федерального закона № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности<sup>1</sup>», определяющего основные положения о аудиторской деятельности.

Последовательное развитие и укрепление российской экономики, значительно повлияло на трансформацию аудита. С ростом компетенций аудиторов увеличивались и их функций, так аудиторские компании начав с определения правильности бухучета, постепенно трансформировались в организаций, оказывающие консалтинговые услуги, связанные с организацией бухучета, формированием различных отчетов связанных с экономической деятельностью предприятия, введением систем контроля качества. Постепенно увеличивается круг клиентов, потребляющих аудиторский продукт. В данную сферу вовлекаются лица, занимающиеся инвестициями. Свою лепту в формирование аудиторской деятельности внесла и интеграция Российской экономики в мировую. Взаимодействие с иностранными контрагентами заставило Российскую Федерацию интегрировать в свою правовую систему Международные стандарты аудита (МСА) учреждение которых во многом было вызвано финансовым кризисом 2008 года, в причинах, которого частично были виноваты именно бухгалтера и аудиторы.

После принятия в 2007 году ФЗ № 315 «О саморегулируемых организациях<sup>2</sup>» аудиторские организаций могут функционировать лишь как саморегулируемые организаций аудиторов. С целью контроля и поддержки интересов общества при осуществлений аудиторской деятельности, на базе Министерства Финансов формируется Совет по аудиторской деятельности<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Федеральный закон «Об аудиторской деятельности от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ // Российская газета. 2001. № 151. (утратил силу)

<sup>2</sup> Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 № 315-ФЗ // Российская газета. 2007. № 273.

<sup>3</sup> Совет по аудиторской деятельности [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: [www.minfin.ru/ru/performance/audit/council/](http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/council/) (дата обращения: 29.03.2021).

Трансформация сектора аудиторских услуг вынудила государство значительно пересмотреть законодательство, связанное с аудиторской деятельностью, посредством учреждения в 2008 году нового Федерального закона № 307 «Об аудиторской деятельности<sup>1</sup>». Данный акт установил легальную дефиницию аудиторской деятельности. Аудиторская деятельность есть деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг. Иначе говоря, закон указывает на два вида аудиторской деятельности: аудит и аудиторские услуги. Так же данный нормативный акт пытается устранить коллизий с другими нормативно-правовыми актами регулиющими сферу аудита, например с Федеральным законом № 315 «О саморегулируемых организациях».

Выше в данной работе говорилось о внедрении Международных стандартов аудита в российское законодательство. Данные стандарты получили юридическую силу посредством принятия Постановления Правительства РФ «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации<sup>2</sup>». Данное постановление определило основные документы, содержащие международные стандарты аудита: международные стандарты контроля качества; международные стандарты аудита финансовой информации; международные отчеты о практике аудита финансовой информации; международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок; международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорных проверок финансовой информации; международные стандарты сопутствующих аудиту услуг; иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в

---

<sup>1</sup> Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // Российская газета. 2008. № 267.

<sup>2</sup> Постановление правительства РФ «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащим применению на территории Российской Федерации» от 11 июня 2015 г. № 576. // Российская газета 2015. № 133.

качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита; изменения, которые вносятся в вышеуказанные документы.

Так же под международными стандартами аудиторской деятельности понимается: процесс оформления всех документов имеющих в себе определенные международно-правовые стандарты, выраженные в методичной реализации определенных действий: официальное получение от Международной федерации бухгалтеров документа, содержащего международные стандарты аудита; экспертиза применимости документа, содержащего международные стандарты аудита, на территории Российской Федерации (далее - экспертиза); принятие решения о введении документа, содержащего международные стандарты аудита, в действие на территории Российской Федерации; опубликование документа, содержащего международные стандарты аудита.

На данный момент в Российской Федерации используется система регулирования аудиторской деятельности, состоящая из четырех уровней: документ, регламентирующий ведение аудиторской деятельности в РФ - Закон № 307-ФЗ; стандарты и правила, определяющие общие требования к аудиторской деятельности; стандарты саморегулируемых организаций; этические требования необходимые для соблюдения при ведении аудиторской деятельности - Кодекс профессиональной этики аудиторов.

Реформируя законодательство, связанное с аудиторской деятельностью законодатель постепенно ужесточал требования, предъявляемые к аудиторам. Это привело к значительному уменьшению работников, задействованных в данной сфере деятельности. Обращаясь к данным Министерства Финансов Российской Федерации за 2016-2020 года можно наблюдать, продолжение уменьшения аудиторских организаций и аудиторов, в тоже время неуклонно растет статистика связанная с успешной сдачей экзаменов на получения аудиторского аттестата. Данная тенденция показывает успешную реализацию задумки законодателя по ужесточению норм связанных с аудиторской деятельностью с целью очистить рынок

аудиторских услуг от организаций и аудиторов не компетентных в данной сфере (табл. 1).

Общая тенденция, согласно данным табл. 1, связана с сокращением общего количества лиц, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности на 0,5 тыс. или 10 % от показателей 2017 г. Следует обратить внимание также на то, что количество аудиторских организаций сократилось на 6 %, а количество индивидуальных аудиторов на 25 % за период 2017–2020 гг. На фоне общего сокращения аудиторов, всего за период 2017–2020 гг. на 3,4 тыс. чел. или 14,7 %) наблюдается рост тех, кто сдал квалификационный экзамен на получение единого аттестата - рост составил 0,4 тыс. или 12,5 %.

Согласно данным (табл. 2) за тот же период, 2017-2020 гг. наблюдается положительная динамика прироста объема оказанных услуг аудиторских организаций, а вот объем доходов от аудита, приходящийся на 1 млн. руб. выручки клиентов в рублях сократился на 12 % за период с 2017 г. по 2020 г. Таким образом, сокращение общего количества занятых в сфере аудита не свидетельствует о сокращении потребности в данном виде контроля, а лишь о повышении требований со стороны регулирующих органов к качеству аудита и предоставляемых аудиторских услуг.

Подводя итог вышесказанному, следует отметить, что изначально аудит развивался как императивная норма диктуемая государством с целью осуществления контроля за порядком распоряжения государственного военного имущества интендантами. Развитие аудита как частного инструмента по контролю за хозяйственной отчетностью развивалось крайне медленно и в дальнейшем попросту было упразднено из-за политики большевиков, согласно которой необходимость в частной аудиторской деятельности отсутствовала в связи с упразднением института частной собственности. «Ренессанс» аудита случился лишь в конце 80-ых годов XX века и был обусловлен постепенной «реставрацией» капиталистических отношений. Не следует забывать, что первая официальная аудиторская

организация в России опять же была создана директивно, но уже не для определенных государственных нужд, а с целью удовлетворить потребности новообразовавшегося класса частных предпринимателей. Из-за данных исторических предпосылок аудит как правовой и финансовый институт является достаточно молодым и первые комплексные акты, регулирующие данную сферу деятельности были изданы лишь в 1993 году.

## 1.2. Нормативно-правовое регулирование аудита

В Российской Федерации с момента появления категории «рыночная экономика» идёт активное развитие предпринимательской деятельности, что ко всему прочему подтверждается статистическими данными. Так, по данным государственной службы статистики РФ в 2017 г. количество юридических лиц возросло по сравнению с 2016 г. более чем на 20 %<sup>1</sup>. Наиболее интересными для предпринимателей всё также остаются сферы детальности, связанные со сделками по недвижимости, оптовая и розничная торговля, обрабатывающая промышленность. Также с 2011 г. возрастает количество индивидуальных предпринимателей (2011 г. – 5453,1 тыс. чел.; 2016 г. – 5682,4 тыс. чел.<sup>2</sup>.)

К тому же, в становлении сильного и жизнеспособного предпринимательства заинтересованы и органы власти: в 2017 г. Президент РФ издал Указ «Об основных направлениях государственной политики по развитию конкуренции<sup>3</sup>», в котором одним из главных принципов является развитие малого и среднего предпринимательства (вместе с «Национальным планом развития конкуренции в Российской Федерации на 2018 - 2020

---

<sup>1</sup> Количество организаций и их территориально-обособленных подразделений (юридических лиц). Росстат. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/business/prom/kol\\_yurr.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/prom/kol_yurr.htm)

<sup>2</sup> Проблемы статистического учета динамики сектора малых и средних предприятий в России. Росстат. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/reform/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/reform/#)

<sup>3</sup> Указ Президента РФ «Об основных направлениях государственной политики по развитию конкуренции от 21. декабря 2017 № 618. // СЗ РФ. 2017. № 52. Ст. 8111.

годы»). Также Указ содержит положения, которые направлены на снижение доли хозяйствующих предприятий, контролируемых со стороны различных органов власти, а это означает, что государство планирует в дальнейшем полностью передать данную сферу в руки частному сектору.

Однако в полномочия государственных органов по-прежнему будут входить контрольные (надзорные) функции, поэтому на представителей бизнес общества в первую очередь будут и далее возлагаться обязанности по предоставлению отчетности, в том числе и финансовой (бухгалтерской), так как все это является предпосылкой обеспечения экономической безопасности РФ.

Как отмечает И.В. Ершова, интерес к правильному формированию предпринимательской прибыли носит часто публичный характер (вместе с «Национальным планом развития конкуренции в Российской Федерации на 2018 - 2020 годы»). Основанием для данного утверждения служит то, что именно достоверная отчетность приводит к более правильному исчислению налоговой базы. Именно поэтому государство останется главным разработчиком норм и правил, позволяющих отследить правильность передаваемых самим субъектом предпринимательской деятельности сведений в контролирующие органы<sup>1</sup>.

Одним из современных способов подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности, а также проверить, насколько эффективно работает предприятие, является аудит.

Разработкой нормативных правовых актов, а также определением государственной политики в сфере аудиторской деятельности занимается Министерство финансов РФ, а также созданный при нём Совет по аудиторской деятельности. Основным источником служит Федеральный закон РФ от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

---

<sup>1</sup> Предпринимательское право: Правовое сопровождение бизнеса / отв. ред. И.В. Ершова. М.: Проспект, 2017. С. 254.

С 1 января 2018 г. в силу вступили изменения о переходе на международные стандарты аудита. С этим связано также и обновление правового регулирования аудиторской деятельности.

Исходя из анализа положений ФЗ № 307, мы приходим к выводу о том, что система нормативного регулирования деятельности аудиторов на современном этапе развития государства является четырехступенчатой.

Первым звеном системы являются международные стандарты аудиторов, принимаемые Международной ассоциацией бухгалтеров. Данные стандарты, в том числе устанавливают методики проведения аудита, способы закрепления его результатов, в какую форму облекать полученные в ходе анализа деятельности данные. Второе звено – внутренние нормативные правовые акты РФ, к которым непосредственно относится ФЗ № 307, Налоговый кодекс<sup>1</sup>, Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете<sup>2</sup>», и иные нормативные акты.

Внутреннее законодательство в большинстве своем закрепляет лишь общие нормы, например, касающиеся дисциплинарной ответственности аудиторов, полномочий государственных органов по контролю за деятельностью СРО, порядок формирования СРО и некоторые иные, отражает основную специфическую терминологию. Третье звено – подзаконные акты, которые издаются, в частности, Министерством финансов РФ, к примеру, Приказ Минфина России от 27.07.2018 № 1668 «О внесении изменений в Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2016 № 822<sup>3</sup>». Данные акты, играют немаловажную роль, так как нередко именно подзаконными актами

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

<sup>2</sup> Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. // Российская газета. 2011. № 287.

<sup>3</sup> Приказ Минфина России « О внесении изменений в Методические рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2016 г. № 822» от 27 июня 2018 г. № 1668. // Текст приказа официально опубликован не был. (утратил силу)

разъясняются действия аудиторов в переходные периоды (что, в частности, происходило в 2017 г.), описывают, на соблюдение каких актов нужно обращать особое внимание при составлении аудиторского заключения, также часто Федеральное казначейство, которое является надзирающим органом, публикует обзоры по привлечению к административной ответственности лиц за отступление от императивных предписаний законодательства.

Также именно подзаконными актами утверждаются и вводятся в действие международные стандарты. Четвертое звено – стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов и кодексы профессиональной этики аудиторов. Особо оговаривается в ч. 2 ст. 7 ФЗ № 307, что даже при предоставлении возможности ввода дополнительных ограничений по сравнению с установленными дополнительными звеньями, эти положения не должны являться препятствием для осуществления свободной аудиторской деятельности<sup>1</sup>.

Таким образом, выстраивается строгая иерархичная система источников правового регулирования аудиторской деятельности.

В ФЗ № 307 особо отмечено, что аудиторы обязаны руководствоваться международными и внутренними стандартами, законом об аудиторской деятельности.

Федеральное казначейство строго следит, за исполнением данных требований выписывает предписания. Так, к примеру, апелляционная инстанция оставила в силе решение суда первой инстанции, по которому СРО аудиторов, было отказано в признании предписания Федерального казначейства недействительным<sup>2</sup>. В данном случае Федеральное казначейство установило, что аудиторское заключение было составлено без соблюдения требований, предусмотренных Международным стандартом

---

<sup>1</sup>Постановление КС РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П "По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной»

<sup>2</sup> Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 ноября 2018 г. по делу № А65-16104/2018 Документ официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <https://ras.arbitr.ru/> (дата обращения 29.03.2021)



аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», Международным стандартом аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности». Таким образом, нарушение правил и норм, касающихся аудиторской деятельности, в конечном итоге привело к приостановлению членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов.

На наш взгляд, система чрезвычайно структурирована, аудиторы находятся в рамках «двойных» стандартов: они должны соблюдать как международные стандарты, так и стандарты организации, в которой имеют членство. Причем единообразия в содержании стандартов саморегулируемой организаций (СРО) не имеется. Это в конечном итоге может привести к тому, что аудитор в период своей деятельности будет привязан лишь к одной организации.

Также это может привести к тому, что заказчик услуг аудиторской организации, неправильно истолковав положения законов, будет считать аудиторским заключением иные оказанные ему услуги, например, носящие рекомендательный характер. Так данный вопрос уже становился предметом рассмотрения арбитражных судов<sup>1</sup>. Истец, считая, что перед ним имеется аудиторское заключение, строил свою позицию, основываясь именно на отраженных в нем данных. В итоге, суд отказал в удовлетворении его требований, сославшись на то, что данное заключение не является аудиторским.

На сегодняшний день существуют СРО, а также другие организации, в которых правовое регулирование представляется более лаконичным и понятным. К примеру, это адвокатура. По большому счету в её системе созданы единые акты, на основе которых функционируют все образования. Так, у коллегий адвокатов субъектов РФ нет обязанности, принимать свои

---

<sup>1</sup> Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 июня 2018 г. № 13АП-10019/2018 Документ официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <https://ras.arbitr.ru/> (дата обращения 29.03.2021)

отдельные кодексы профессиональной этики. Существует единый кодекс, принятый Всероссийским съездом адвокатов.

### 1.3 Значение аудиторской деятельности

Под аудиторской деятельностью в Российской Федерации понимается – деятельность, выполняемая квалифицированными кадрами с целью получения независимого отчета относительно финансовой и бухгалтерской деятельности предприятия. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» обязует определенный круг хозяйствующих субъектов, организовывать ежегодную аудиторскую проверку. Первоочередная задача аудиторской деятельности, выражена в установлении правильности и достоверности в документообороте связанным с бухгалтерской и финансовой деятельностью предприятия, иначе говоря, соответствие финансовых документов предприятия нормативно-правовым актам Российской Федерации регулирующим сферу финансов.

Под достоверностью в аудиторской деятельности понимается правильность фактической информации, отраженной в аудиторском отчете, на основе которого, возможно отразить достоверные выводы о итогах экономической деятельности предприятия, позволяя избежать возникновения в аудиторских документах случайных ошибок или же преднамеренных мошеннических действий связанных с указанием в аудиторских документах заведомо ложной информации.

Делая аудиторский контроль независимым государство в тоже время, устанавливает более строгие требования, предъявляемые аудиторам. Данные меры, как уже говорилось выше, направлены на устранение какой либо не точности аудиторских заключений и формирования более точных и исчерпывающих данных о финансовом положении определенных организаций.

Интеграция международных стандартов аудита в российское законодательство по новому определило понятие «аудиторская деятельность», значительно расширив его посредством включения в данную деятельность различные аналитические процедуры. На практике данное расширительное толкование позволило аудиторам заниматься не только исследованием финансовых документов, но иной не финансовой информацией, с целью, на основе массива данных документов провести комплексный анализ деятельности предприятия и составить исчерпывающее аудиторское заключение<sup>1</sup>.

Изучая значение аудиторской деятельности важно обратить внимание на принципы, на которых она базируется, так как именно принципы являются правовым базисом деятельности аудиторов:

принцип независимости - при проверке аудитором деятельности экономического субъекта у него не должно быть личного интереса, получить в ходе проверки какой либо результат;

принцип честности - отсутствие в деятельности аудитора определенных действий, направленных на злонамеренное изменение информации аудиторской проверки;

принцип объективности - непредвзятость аудиторов в процессе формирования аудиторского заключения;

принцип добросовестности - при оказании аудиторских услуг, аудитором должны быть задействованы современные методы, позволяющие наиболее полно и точно составить правильное аудиторское заключение;

принцип профессиональной компетентности - обладание аудитором специальными знаниями для проведения аудиторской проверки, а так же умение их правильно применить на практике;

---

<sup>1</sup> Горегляд В.П. Современный аудит: проблемы и перспективы // Деньги и кредит. 2017. № 2. С. 6-12.

принцип конфиденциальности - аудиторы обязаны бережно обращаться со всеми передаваемыми им на проверку документами и не допускать передачу данных документов иным лицам;

принцип профессионального поведения - недопустимость совершения аудиторами поступков, которые каким либо образом могут опорочить их деловую репутацию.

Из-за того что аудит является динамично развивающимся институтом возникают различные неточности связанные как с применением старого законодательства при проведении аудита, так и наличия определенных пробелов в законодательстве об аудиторской деятельности из-за чего в сходных ситуациях разные аудиторы могут принять зачастую противоречащие друг другу решения. Из-за чего формируются определенные искажения аудиторских проверок. Именно поэтому как раз таки устранение таких искажений является одной из задач аудиторской деятельности. Дабы правильно определить целевое назначение аудита необходимо классифицировать виды аудита и выделить для каждого вида конкретные цели. Относительно субъектов аудиторской деятельности выделяют внутренний и внешний аудит.

Внутренний аудит представляет собой независимую проверку предприятия, и зачастую инициируется самим предприятием с целью проверить свои финансовые активы. Основная цель данного аудита, выражается в обеспечении предприятия достоверной информации в рамках ее финансовых отчетов с целью дальнейшего совершенствования системы документооборота или же в рамках проверки правильности ведения финансовой отчетности<sup>1</sup>.

У внутреннего аудита есть ряд отличительных черт: санкционируется только руководителем предприятия, составленные аудиторские заключения

---

<sup>1</sup>Бубновская Т. В. Проблемы аудита финансово-хозяйственной деятельности коммерческих предприятий // Владивостокский государственный университет экономики и сервиса. 2018 № 4. С. 59-63.

предоставляются лишь для внутреннего пользования, услуги аудитора оплачиваются из бюджета предприятия, являющегося субъектом аудиторской проверки.

Обычно при проведении внутреннего аудита, перед аудитором ставится ряд задач: установить достоверность и правильность бухгалтерских отчетов и финансовых документов, определение наиболее эффективных путей использования ресурсов компании, сверка и экспертиза финансовых документов, связанных с различными платежами компании.

Если внутренний аудит всегда проводится обслуживающими аудиторами компании, то внешний аудит производится, лишь при помощи независимой аудиторской фирмой. Так же в отличие от внутреннего аудита, внешний аудит может быть обязательным и инициативным.

Обязательный внешний аудит базируется на ст. 7 Закона «Об аудиторской деятельности» и проводится он с целью удостоверения правомерности осуществления определенных хозяйственных операций, достоверное отражение данной деятельности в документообороте организаций, в ситуациях, где необходимо проведение обязательного аудита. В случаях, когда внешний аудит является инициативным в случаях, когда осуществляется на договорной основе, его главной задачей является, установление несоответствий в финансовых документах, формирование отчетов связанных с налогами предприятия, исследование финансовой базы предприятия. В таком случае в качестве объектов проверки будут выступать, финансовая или производственная бухгалтерия. В финансовой бухгалтерий отражается цена всей материальной базы предприятия, а так же его капитал. Также в данных документах можно обнаружить сверку прибыли, расходов и убытков предприятия за конкретный кварталный период. В производственных документах отражена лишь часть деятельности предприятия, которая непосредственно взаимосвязана с хозяйственной деятельностью предприятия, иначе говоря, с точки зрения финансов в

производственных документах будут отражаться лишь финансовые издержки связанные с производством определенного товара<sup>1</sup>.

У внешнего и внутреннего аудита имеется ряд существенных отличий. Так во внутреннем аудите определение конкретных целей аудиторской проверки устанавливается исключительно главой организаций и является отражением потребностей руководства в получении определенной информации связанной с экономической деятельностью предприятия. Задачи внутреннего аудита всегда определяются представителями организаций, в отношении которой проводится аудит, внешний же всегда базируется на задачах, прописанных законодательством.

При проведении внутреннего аудита, лицо проводящее проверку всегда ограничено в своих действиях целями, поставленными перед ним руководством организаций. При внешнем аудите, должностное лицо руководствуется сугубо нормами законодательства об аудиторской проверке, на основе которых, ставит перед собой задачи, которые необходимо разрешить в ходе аудиторской проверки.

Лицами, осуществляющими внутренний аудит, являются работники, числящиеся в штате организаций. Внешний же аудит осуществляют независимые аудиторы, обладающие лицензией, дающей им право осуществлять аудиторскую деятельность.

Как внешний, так и внутренний аудит обладает определенной целью или комплексом целей, которые ставят перед аудитором работник или законодательство к ним относятся:

обнаружение обладанием прав определенного субъекта, связанных с владением, пользованием, распоряжением конкретных активов, в определенный временной период;

---

<sup>1</sup>Роженцова И. А. Обзорная проверка и комплексный аудит: сравнительные характеристики // Аудиторские ведомости. 2009. № 3. С. 26.

изучение конкретной деятельности хозяйствующего субъекта, в отношении которого производится аудит связанной с его экономической деятельностью за конкретный отчетный период;

определение наличия или отсутствия не указанных в бухгалтерском документообороте финансовых активов, обязательств, статей доходов и расходов;

определение и отображение в финансовых документах достоверной балансовой стоимости конкретных активов предприятия;

отражение точных стоимостных характеристик финансовых операций предприятия с учетом их доходов и расходов, связанных с конкретным временным периодом;

формирования списка активов предприятия, подразделение их на определенные категории в зависимости от того как именно они отражены в финансовой бухгалтерии.

Так же аудиторская деятельность может подразделяться на определенные виды:

подтверждающий аудит, определяет соответствие бухгалтерской отчетности со всей финансовой деятельностью проводимой в данной организации;

ориентированный аудит при помощи данного вида аудита организуется проверка системы внутреннего экономического контроля предприятия в зависимости от целей, поставленных перед аудитором;

общий аудит, комплексный аудит любого хозяйственного субъекта вне зависимости от его организационной формы и имущественных активов, находящихся в собственности организаций;

банковский аудит, специальный вид аудита, основной целью которого, является проверка бухгалтерской документаций организаций, банковского сектора;

аудит страховых организаций исследование бухгалтерского документооборота на предприятиях осуществляющих деятельность по страхованию физических и юридических лиц;

налоговый аудит, основной задачей данного аудита является проверка не всего массива финансовой документации предприятия, а лишь части связанной с налоговой деятельностью предприятия;

государственный аудит, проверка и устранение финансовых недочетов осуществляемая по отношению к государственным предприятиям и иным хозяйствующим субъектам, которые в своей деятельности задействуют финансовые средства из бюджета Российской Федерации, ее субъектов или муниципальных образований<sup>1</sup>.

Данные виды аудитов наиболее часто встречаются на практике, в тоже время они не являются исчерпывающим перечнем видов аудиторской проверки.

Как говорилось выше, главенствующей задачей аудиторской деятельности является получение достоверной информации о финансовой деятельности предприятия. Для того что бы подтвердить правдивость составленного аудитором заключения, обычно задействуются аналитические процедуры. Легальная дефиниция аудиторских процедур, находится в международном стандарте аудита «Аналитические процедуры» (МСА 520). Под ними подразумевается: «анализ финансовых данных, при помощи исследования возможных взаимосвязей между финансовой и нефинансовой информацией, исследуемого предприятия, посредством которых устанавливается не соответствие предоставленной финансовой документацией или существенно расходятся с предполагаемыми ожиданиями».

Аналитические процедуры позволяют решить ряд задач поставленных перед аудитором:

---

<sup>1</sup> Аллахьяров А. С. Влияние инноваций на развитие бухгалтерского учета // Аллея науки. № 2. 2019. С. 117-121.



позволяют обнаружить все несоответствия отраженные на определенном счете;

устанавливают наличие или отсутствие как заниженных, так и повышенных экономических показателей;

служат критерием, оценки целесообразности расходов экономических ресурсов предприятия на определенные нужды, за конкретные временные периоды;

позволяют аудитору изначально выявить конкретные проблемные аспекты проверки, в связи, с чем образуется возможность сократить объем проверки, что значительно удешевляет и ускоряет ее проведение.

Иначе говоря, аналитические процедуры позволяют установить причинно следственные связи, основанные на задачах, поставленных перед аудитором и зачастую выражаемые в определении ее финансовых показателей посредством обращения к исследуемым показателям<sup>1</sup>.

Важно отметить что применение аналитических процедур будет недостаточным для исчерпывающего аудиторского заключения в случае, если аудитором не будет изучена общеэкономическая ситуация в общем и ситуаций в экономическом секторе в рамках которого хозяйственный субъект подвергшийся аудиторской деятельности осуществляет свою деятельность. Без данного обзора, рекомендаций аудитора относительно повышения экономических мощностей предприятия могут оказаться несостоятельными, что в дальнейшем негативно скажется на положительном эффекте от аудиторской проверки или же вовсе приведет к отрицательному росту активов предприятия после реализаций предписаний аудитора. Именно поэтому в систему аналитических процедур необходимо включить: исследование отрасли, динамику изменения рынка, обзор изменения законодательства, регулирующего данную сферу и проч. Таким образом,

---

<sup>1</sup> Мурашка Т. И. Хвостова А. Е. Основные тенденции развития бухгалтерского учета в Российской Федерации // Проблемы современного общества и пути их решения. № 2. 2019. С. 276-289.

используя предложенный массив аналитических процедур, аудитор сможет правильно исследовать достоверность показателей отчетности проверяемого экономического субъекта, а экономический анализ, в свою очередь, проводится на основании достоверной отчетности, повышая ценность рекомендаций по полученным результатам, и помогает устранять выявленные недостатки. В тоже время в задачи аудитора входит не только определения, достоверна или нет информация, представленная в бухгалтерских отчетах, на него так же возлагается обязанность по определению наличия или отсутствия у организаций финансовых средств, необходимых для выплаты долгов по финансовым обязательствам или же формирования дополнительных финансовых активов для дальнейшего развития предприятий. Для достижения данных целей, аудитор зачастую прописывает в аудиторском заключении позицию, связанную инвестициями предприятия и его дополнительными источниками дохода, по мнению автора исчерпывающе и достоверно данную часть аудиторского заключения, возможно, написать лишь в случае обладания аудитором специальными знаниями, относительно конъюнктуры рынков на которых осуществляет свою деятельность данное предприятие. В случае если аудитор, не обладая данными познаниями все же составит в аудиторском заключении позицию, связанную инвестициями предприятия и ее дополнительными доходами, данный факт можно трактовать как грубое нарушения принципов аудиторской деятельности, связанных с профессиональной компетенцией аудиторов<sup>1</sup>.

Осуществляя свою деятельность, аудитор всегда должен иметь «разумную уверенность», выраженную в понимании аудитора, что при формировании им заключения, в нем будут отсутствовать обоснования, значительно искажающие информацию.

---

<sup>1</sup> Юданова Л. А., Богданович И. С., Егоров В. С. Новые направления развития бухгалтерского учета в цифровой экономике// Цифровая экономика и индустрия. №1. 2019. С. 129-133.

Важно понимать что величина «разумной уверенности» аудитора зависит от ряда факторов связанных со спецификой деятельности организаций, в отношении которой производится проверка, в зависимости от широты охватываемой компанией деятельности, а так же интенсивного развития законодательства регулирующего данную сферу, растет и аудиторский риск, который по большей части, возможно нивелировать посредством его компетенций и знания отраслевого законодательства регулирующего данную сферу.

Руководствуясь практикой, рассмотрим значение и проблематику аудиторской деятельности на примере конкретной отрасли, в нашем случае возьмем в качестве примера предприятия жилищно-коммунального хозяйства<sup>1</sup>.

За последний год значительно увеличился рост жилищных кооперативов, осуществляющих управление жилищными домами. В тоже время с ростом жилищных кооперативов значительно возросли споры связанные с жилищно-коммунальным хозяйством:

споры, основанные на ст. 165 ЖК РФ<sup>2</sup> и связанные формированием условий для управлений многоквартирных домов;

коммунальные платежи, связанные со ст. 153, 154, 155, 156, 156.1, 157, 157.1, 158.

Дабы уменьшить нагрузку на судебную систему необходимо создать прозрачную систему за контролем финансов в сфере ЖКХ, посредством активного внедрения аудита. Основной проблемой аудита в рамках ЖКХ является тот факт, что согласно статье 5 ФЗ «Об аудиторской деятельности» предприятия ЖКХ не являются обязательным субъектом аудиторского контроля. Из-за данной законодательной новеллы руководство ЖКХ вынужденно идти двумя путями. В первом случае в учредительных

---

<sup>1</sup> Кеворкова Ж.А. Внутренний аудит. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. С. 256.

<sup>2</sup> Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г, № 188-ФЗ // Российская газета 2005 г. № 1.

документах предприятия прописывается необходимость проведения ежегодного аудита в связи, с чем предприятие для данных целей задействует специализированные аудиторские организации, второй путь это организация аудита посредством использования внутренних средств и сил организаций.

Выбирая первый способ, компании вынуждены ввести дополнительную статью расходов, связанную с выплатой денежного вознаграждения аудиторам за их деятельность. Ниже представлена таблица цен, на аудиторские услуги исходя из проверки бухгалтерской отчетности на один дом, в котором расположено примерно 100 квартир.

Таким образом минимальные затраты на услуги аудиторов будут составлять 15000 тысяч рублей, максимальные же 125000 тысяч рублей. Во многом такая градация цен в первую очередь связана с объемом работы поставленной перед аудиторами.

Зачастую в данном случае средства на оплату аудиторских услуг изымаются из бюджета предприятия ЖКХ, преимущественно образуемого на основе обязательных платежей жильцов дома. В связи с данным фактом обычно на собраниях жильцов ставится вопрос по сбору дополнительных средств на нужды аудита, что зачастую формирует недовольство малообеспеченных слоев жильцов, и в дальнейшем может привести к образованию «относительного большинства жильцов», высказавшихся против проведения аудита, в связи с чем с экономической точки зрения проведение данной проверки становится неосуществимой затеей<sup>1</sup>.

Второй способ проведения аудиторской проверки непосредственно прописан в жилищном законодательстве, в данном случае формируется независимый орган ответственный за аудит, называемый ревизионной комиссией. Данный орган осуществляет деятельность в течении трех лет, и

---

<sup>1</sup> Апсите А.М. Внутренний аудит в организациях потребительской кооперации: автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. эконом. наук (08.00.12) СибУПК. Новосибирск, 2007. С. 16.

все его участники не могут одновременно состоять в правлений организаций ЖКХ.

Жилищный кодекс ставит перед ревизионной комиссией ряд обязанностей.

Организовывать обязательные плановые ревизий бухгалтерской отчетности предприятия минимум один раз в год;

подготавливать общему собранию участников кооператива отчет годового бюджета с указанием всех обязательных платежей и взносов;

Иные функций и обязанности данного органа в специализированном законодательстве, регулирующем аудиторскую деятельность отсутствуют. Кратко говорится о порядке создания и деятельности данного органа в Уставе предприятий ЖКХ, но данным документом, отсутствует какой либо строгий перечень документов, используемых в отчетности данного органа. Из-за данного факта на предприятиях в сфере ЖКХ отсутствует, какая либо унификация бухгалтерского документооборота, что значительно усложняет проведение аудиторской деятельности<sup>1</sup>.

Так же имеется ряд проблем связанный с назначением квалифицированных сотрудников на различные должности в ревизионную комиссию. Зачастую кадры назначаются из числа жильцов многоквартирного жилья, и возможны случаи, когда среди жильцов нет лиц компетентных в области финансов и аудита. В связи с этим возникают вопросы относительно того насколько качественно и достоверно были составлены аудиторские документы, так как субъекты осуществляющие данную деятельность и не обладающими специальными данными в сфере бухгалтерского учета, под час попросту не знаю с чего начать проводить проверку, данная ситуация формирует обоснованное недоверие к итогам аудиторской проверки.

---

<sup>1</sup> Усачева О. В., Чистякова О. А. Товарищества собственников жилья: проблемные вопросы ведения бухгалтерского учета, внутреннего контроля и механизма решения // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 31. С. 32-46.

Для правильно составленного аудиторского заключения необходимо иметь исчерпывающую информацию об объекте проверки. В идеале в ревизионной комиссии должен быть хотя бы одно лицо компетентное в сфере финансов, лицо осуществляющее деятельность, связанную с юриспруденцией и аналитик.

Уже хрестоматийной стала проблема, когда руководящий орган целенаправленно отказывается организовывать аудиторскую проверку, что зачастую приводит к судебным спорам. Обычно такая «жесткая позиция» руководящего органа по проведению аудита связана с его желанием определенную финансовую информацию, которая может указать на определенные злоупотребление, а зачастую и мошеннические схемы со стороны организаций.

Таким образом, при осуществлении аудиторской деятельности на предприятиях ЖКХ имеется ряд проблем:

необходимость увеличения обязательных платежей при проведении внешнего аудита кооперативов;

проблема формирования законодательной базы связанной с организацией аудита, а так же перечнем обязательных документов

сложности в формировании профессиональных кадров, работающих в ревизионной комиссии;

формирование искусственных препятствий со стороны управления ЖКХ, не желающего проводить аудиторскую проверку.

Данные проблемы, возможно, решить посредством унификаций аудиторской проверки на предприятиях сферы ЖКХ. Так видится необходимым вписать предприятия ЖКХ в перечень организаций, в которых необходимо в обязательном порядке проводить внешний аудит. В целом данный вид аудита допустимо проводить раз в два-три года, но лишь при условии соблюдения ряда требований:

формирование строгих стандартов внутреннего аудита жилищных кооперативов;

установление процедуры связанной с проверкой наличия специальных знаний для проведения аудиторской деятельности у участников ревизионной комиссии;

формирование перечня требований и инструкций, необходимых для правильной организации процедуры аудиторской проверки.

Так же видится необходимым заранее прописывать затраты на аудиторскую проверку в смету расходов и доходов на каждый год, дабы данные затраты не были неожиданными для собственников и у них имелись финансовые средства на их оплату<sup>1</sup>.

Данное решение видится финансово выгодным по ряду причин. Рассмотрим ситуацию, когда общее собрание жильцов решило провести внеплановую аудиторскую проверку, изначально в финансовой смете данная статья расходов отсутствовала. Аудиторская компания потребовала за свои услуги 73 200 рублей 00 копеек. В жилом доме 73 квартиры, плата за коммунальные услуги составляет от 850 до 2 500 рублей. Стоимость аудиторской проверки устанавливается по следующей формуле:

Стоимость аудиторской проверки на 1 квартиру = стоимость аудиторской проверки / количество квартир в жилом доме =  $73\,200 / 72 = 1\,016,67$  руб.

Исходя из данной формулы, каждой квартире за проведение аудиторской проверки придется доплатить около одной тысячи рублей, что увеличит стоимость к оплате примерно на 1,5/2,2 раза.

В случае же если цена аудиторской проверки изначально будет включена в годовую смету расходов, в первую очередь необходимо будет высчитать стоимость аудиторской проверки на 1 месяц по следующей формуле:

Стоимость аудиторской проверки на 1 месяц = стоимость аудиторской проверки / количество месяцев в году =  $73\,200 / 12 = 6\,100$  руб.

---

<sup>1</sup> Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Основы аудита. М.: Издательство «Флинта», 2017. С. 508.

Расчет стоимости затрат на одну квартиру будет оформляться по следующей формуле:

Стоимость затрат на 1 квартиру в месяц = стоимость аудиторской проверки на 1 месяц / количество квартир в доме =  $6\ 100 / 72 = 84,72$  руб.

В данных условиях максимальное повышение стоимости оплаты возможно лишь до 1,1 раза. А разница по оплате между незапланированными расходами и плановыми составит около 950 руб., что в свою очередь покроет стоимость квартплаты за один месяц от 38 до 110%.

Таким образом, в случае если цена аудиторской проверки будет изначально прописана в годовых сметах предприятия, стоимость обязательных платежей собственников жилья увеличится, лишь на 85 рублей в месяц.

Проблему, связанную с компетенцией членов ревизионной комиссии, возможно, решить посредством учреждения должности штатного аудитора посредством заключения с ним трудового договора, но данный путь значительно увеличит административные расходы предприятия, второй способ решения данной проблемы связан с направлением выбранных членов ревизионной комиссии на специальные курсы направленные на получение ими необходимых навыков в сфере бухгалтерского учета. Преимущества второго способа видятся в дешевизне таких курсов, удобном формате, позволяющем обмениваться опытом, а так же направленность данных занятий на решение конкретных вопросов.

Устранение проблемы связанной с злоупотреблениями со стороны руководящих органов необходимо решать посредством повышения юридической и финансовой грамотности членов кооператива, посредством вменения руководящим органам обязанности предоставления всем новым членам кооператива копии учредительных документов с последующей росписью в специальном бланке, о том что они были ознакомлены с данными документами.



Если же при ознакомлении с внутренними документами или при проведении аудита руководство предприятия целенаправленно пытается саботировать данные процедуры, жильцы должны обладать возможностью в таких ситуациях немедленно проводить экстренные собрания, на которых ставятся вопросы о роспуске правления и снятия Председателя с должности в связи с утратой доверия.

Резюмируя вышесказанное следует отметить, что значение аудиторской деятельности в первую очередь заключается в получении предприятиями определенной информации о экономических показателях предприятия, выявления соответствия или не соответствия бухгалтерских отчетов действительности. Таким образом, проводя аудиторскую проверку, предприятие, получив аудиторское заключение, определяет дальнейший экономический вектор развития предприятия, посредством направления активов предприятия на новые проекты, покупку материальных активов с целью выхода на более крупные рынки или попросту мобилизация финансовых средств направленная на погашение обязательств предприятия.

Автором специально была рассмотрена сфера ЖКХ так как именно в ней имеются наиболее существенные проблемы, связанные с аудитом: проблемы оплаты аудиторских услуг, отсутствие квалифицированных кадров способных осуществлять аудиторскую проверку, отсутствие единообразия в финансовых документах предприятий жилищно коммунального хозяйства, не желание руководящих органов проводить аудиторские проверки с целью упорядочивания финансовых документов. Сложившаяся ситуация в сфере ЖКХ показывает что отсутствие исправно функционирующего института аудиторской проверки, позволяющего четко упорядочивать финансовые документы и формировать прозрачную бухгалтерскую отчетность формирует недоверие между собственниками жилья и руководящими органами ЖКХ, что в дальнейшем приводит к затяжным, и не выгодным обеим сторонам судебным спорам.

## 1.4 Стандарты аудиторской деятельности

Чтобы избежать разночтений в многообразных документах связанных с бухгалтерской отчетностью на международном уровне, были учреждены стандарты аудиторской деятельности, созданные на основе обобщенной многолетней международной практики в сфере аудиторской деятельности. Широкое распространение международных стандартов аудита во многом связано с их удобством и функциональностью. Так, при помощи, международных стандартов стало возможным унифицировать требования, предъявляемые к аудиторским документам, что способствовало росту объективности аудиторских заключений, так как они формировались на основе строгих критериев международных стандартов аудиторской деятельности<sup>1</sup>.

В документах международного стандарта аудиторской деятельности, отражаются единые критерий, влияющие на более качественное и полное проведение аудита. Высокий уровень аудиторской проверки достигается при помощи использования проверенных временем и качеством специальных методик<sup>2</sup>.

Международные стандарты аудиторской деятельности разрабатываются и утверждаются Международной федерацией бухгалтеров. Данная организация состоит из 175 аудиторских и бухгалтерских организаций. Главной целью данной организаций является упрощение взаимодействия бухгалтерских компаний разных государств, занимающихся деятельностью по предоставлению аудиторских услуг, посредством унификаций различных процедур и действий, осуществляемых данными организациями. Главный офис федераций расположен в Нью-Йорке, так же у

---

<sup>1</sup> Лосева Н. А. Международные стандарты аудита и оценка качества аудиторских услуг // Аудитор. 2017. № 1. С. 85.

<sup>2</sup> Морозова А. А., Кирилина Е. В. Проблемы и необходимость применения международных стандартов в России // В мире научных открытий. 2017. Т. IV, ч. 2. С. 226–228.

нее есть филиалы в Канаде и Австралии<sup>1</sup>. Российскую Федерацию в данной организаций представляют «Ассоциация «Содружество»» и «Российский союз аудиторов», обладающие, в данной организаций, статусом наблюдателей.

Главная юридическая сила международных стандартов аудиторской деятельности заключается в том, что они фактически закрепляют руководящие принципы аудиторской деятельности, используемые в работе профессиональными аудиторами. На основе данных принципов так же формируются методы и подходы, используемые при проведении аудита и являющиеся универсальными для всех без исключения стран вне зависимости от их экономического развития<sup>2</sup>.

До того, как принять международные стандарты аудиторской деятельности, между законодателями, профессиональными аудиторами, членами бизнес элиты велась широкая дискуссия о целесообразности интеграций в российское законодательство данных принципов и методик. Пожалуй, главным фактором принятия международных стандартов аудиторской деятельности на территории Российской Федерации был закономерный процесс увеличения взаимодействия российских аудиторов с иностранными коллегами, который значительно осложнялся необходимостью удовлетворения потребностей в сфере аудита иностранных инвесторов, имеющих определенные активы на территории Российской Федерации<sup>3</sup>. Более строгие требования, предъявляемые к иностранным инвесторам на территории Российской Федерации, связанные с правдивостью и достоверности предоставляемой ими финансовой информации, побудили их более щепетильно относиться к аудиторской

---

<sup>1</sup> Steven Collings. Interpretation and Application of International Standards on Auditing. New York: John Wiley & Sons Inc, 2011. 648 p.

<sup>2</sup> Козменкова С. В. Аудит: проблемные вопросы и пути развития // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 2. С. 46–57.

<sup>3</sup> Корнеева Д. А. Особенности перехода России на международные стандарты аудита // В мире научных открытий: матер. междунар. студенческой науч. конф. 2017. Т. IV, ч. 2. С. 58–61.

услугам, оказываемым им. Именно данная предпосылка вынудила отечественных аудиторов пролоббировать решение связанное с интеграцией международных стандартов аудиторской деятельности в российское законодательство, дабы сделать свои услуги более привлекательными для иностранных инвесторов и не допустить их отток к иностранным аудиторам<sup>1</sup>.

У международных стандартов аудиторской деятельности и ранее функционировавших стандартов аудиторской деятельности Российской Федерации, имелся ряд существенных различий:

Формальные особенности:

структурное и стилистическое оформление содержания документов;

основные критерии международных стандартов аудита отражены в тексте, толкование же данных норм указано в различных приложениях к стандартам;

Если говорить о формировании определенной системы официальных документов, в которых прописаны международные стандарты аудита, то Постановлением Правительства РФ № 576 сформирована определенная типология групп таких документов:

международные стандарты контроля качества;

международные стандарты аудита финансовой информации;

международные отчеты о практике аудита финансовой информации;

международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок;

международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность;

международные стандарты сопутствующих аудиту услуг;

иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в качестве неотъемлемой части Международных стандартов аудита и изменений к ним<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Лукина Е. В. Порядок проведения аудита в соответствии с международными стандартами аудита (МСА). Пенза: Наука и просвещение, 2017. С. 284.

<sup>2</sup>Стороженко А. А. Необходимость применения международных стандартов аудита в России // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2018 № 2. С. 206-215.

Используемые до принятия международных стандартов аудиторской деятельности, российские стандарты базировались на российском законодательстве, в связи, с чем по большей части отражали договорные взаимоотношения, присущие лишь российскому праву<sup>1</sup>.

Так же значительно видоизменились подходы, применяемые в аудиторской деятельности. До принятия международных норм, стандарты задействовали лишь процедурный подход. При введении международных стандартов стал доминировать риск-ориентированный подход<sup>2</sup>.

С введением международных стандартов аудиторской деятельности значительно преобразовалась и правоприменительная практика в сфере аудиторской деятельности. Отныне в аудиторском заключении требовалось обязательно прописывать информацию касательно ключевых особенностей деятельности аудируемого лица, в том числе наиболее вероятных рисков, присущих данной сфере деятельности. Относительно документирования аудита Международные стандарты аудита (далее МСА) прописали определенные ситуации, в которых допускается отступать от строгих форм оформления документов, прописанных МСА, так же определялся максимальный срок предоставления всей аудиторской отчетности.

В случае, когда перед аудитором встает задача, связанная с выявлением и оценкой рисков, МСА устанавливает перед аудитором определенную последовательность действий, которые он обязан исполнить при обнаружении определенных рисков. В таком случае все дальнейшие действия аудитора будут тесно взаимосвязаны с обнаруженным риском. Фактически после обнаружения любого риска МСА ставит перед аудитором задачу по нивелированию данных рисков, посредством организаций определенных процедур.

---

<sup>1</sup> Кемаева С. А., Жильцова Ю. В., Козменкова С. В. Международные стандарты аудита: характеристика и применение профессиональными аудиторами // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 4. С. 28–37.

<sup>2</sup> Ворона Т. М., Олейник М. А. Переход на международные стандарты аудита в России // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России. 2017. С. 10-15.

При внедрении МСА так же значительно преобразилось информационное сообщение между собственником и аудитором. Помимо сообщения существенной информации, связанной с проведением аудита, аудитором так же предоставляется информация, о том какой именно объем работы был проведен за конкретный период. Международный стандарт аудита 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»<sup>1</sup>, дополнительно ввел рекомендаций касательно обязанностей аудитора по предоставлению информации лицам, осуществляющим корпоративное управление.

Таким образом, внедрение МСА в российское законодательство более строго и точно квалифицировало стандарты, объединила их в более логичную и закономерную структуру, позволяющую более точно отразить конкретные цели и вопросы регулирования отдельно взятых стандартов. Стало проще понимать взаимоотношение различных стандартов при помощи внедрения взаимных перекрестных ссылок. Была образована единообразная структура каждого стандарта, выраженная в виде: «Ведения», «Цели», «Определения», «Требования». Более того, дабы (заменить) отсутствовала спорная трактовка положений МСА был внедрен раздел «Практическое применение и прочие пояснительные материалы» в которых исчерпывающе отражены толкования норм, а так же приложения, отражающие порядок применения тех или иных стандартов на практике, что позволяет аудитору выверить наиболее оптимальные методы проведения аудиторского контроля, для каждого конкретного случая<sup>2</sup>.

МСА ввел в правовое поле Российской Федерации ряд стандартов, которые до этого попросту отсутствовали. Впервые был введен порядок действий аудитора в случае обнаружения определенных рисков. Внедрение

---

<sup>1</sup> Международный стандарт аудита 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» URL: <http://www.minfin.ru> (Дата обращения 20.03.2021).

<sup>2</sup> Steven Collings. Frequently Asked Questions in International Standards on Auditing. New York: Wiley, 2014 43. p.

«меморандума о завершении», определяемого ситуаций, когда возможно отступать от требований МСА.

Создание единых критериев проведения аудиторской проверки, соблюдаемых на международном уровне, привело к формированию ряда положительных тенденций:

Рост доверия к аудиторской деятельности со стороны всех субъектов заинтересованных в получении, достоверной финансовой отчетности. С учетом того, что МСА, долгое время преобразовывались и совершенствовались с целью соответствовать реалиям и потребностям рынка, является более надежным инструментом получения достоверной информации об экономической деятельности предприятия<sup>1</sup>.

Лицам, заинтересованным в проведении аудиторской проверки, стала более понятной данная процедура. В первую очередь, отсутствует проблематика с переводом официальных документов, так как в случае, если конкретное государство производит импликацию МСА в свое законодательство, они тот час переводятся на национальный язык данного государства<sup>2</sup>. Хотя и имеются определенная сложность, применения права связанная с ограничениями МСА в определенных юрисдикциях, заинтересованным субъектам экономической деятельности в любом случае значительно проще обратиться к официальным документам, в которых досконально прописана процедуры и требования, которые необходимо соблюдать при проведении аудита на тех или иных этапах.

Унификация требований по проведению аудиторской проверки разных стран позволяет сопоставлять финансовую отчетность компаний функционирующих в двух различных правовых юрисдикциях. Так унификация посредством МСА вводит ряд единообразных экономических критериев, посредством которых можно определить экономическое

---

<sup>1</sup> Werner Krommes. Kommentar International Standards on Auditing. Berlin: Springer Gabler, 2018. 843 p.

<sup>2</sup> Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Amazon.com Services LLC. 2014. 736 p.

состояние предприятия. Именно данные критерии и будут учитываться при сравнении экономического состояния двух предприятий, каждое из которых расположено в независимой от другого предприятия правовой юрисдикций<sup>1</sup>.

Формирование единых стандартов аудиторской деятельности и их дальнейшее преобразование, и совершенствование выполняется за счет достаточно сложного и продуманного механизма, сформированного Международной федерацией бухгалтеров. Данная деятельность осуществляется посредством тесного взаимодействия разноплановых субъектов: Консультационный комитет Международной федерации бухгалтеров, национальные разработчики стандартов, организации, являющиеся членами Международной федерации бухгалтеров, органы регулирования и надзора, аудиторские организации, различные государственные службы и ведомства, инвесторы, учетные работники<sup>2</sup>. Итоговые решения, связанные с преобразованием и дополнением МСА принимаются на Заседании Совета по международным стандартам аудита. Важно отметить, что нет ничего удивительного такой широкий и разнообразный круг субъектов занимается преобразованием норм МСА. С учетом того, что МСА значительно преобразовывает правоприменительную практику государства, принявшего их, необходимо максимально ответственно подходить к их видоизменению. В случае если какая, либо сторона использующая данные нормы не выразит свою позицию относительно их дополнения и преобразования, новая редакция МСА может попросту дестабилизировать институт аудиторской деятельности в конкретной стране, так как при формировании поправок МСА не были

---

<sup>1</sup> Ревегук Н. А. Переход России на международные стандарты аудита: причины и следствия // Новые информационные технологии в науке: сб. статей по итогам междунар. науч.-практ. конф. 2017. С. 91–94.

<sup>2</sup> Рогоуленко Т. М. Международные стандарты аудита. М.: Изд-во Юрайт, 2017. С. 309.



учтены специфические особенности функционирования института аудиторской деятельности в данной стране<sup>1</sup>.

Авторитет МСА подтверждается тем фактом, что многие международные организации считают их необходимой составной частью для качественного проведения аудита. К таким организациям можно отнести: Всемирный банк, Совет по финансовой стабильности, Конференция ООН по торговле и развитию, Международная организация комиссии по ценным бумагам, Базельский комитет по банковскому надзору, Всемирная федерация бирж и т.д.<sup>2</sup>.

Удобство использования МСА связано с наличием в документах перекрестных ссылок, дающих возможность во время проведения аудита установить строгую последовательность задействования в работе конкретного стандарта. С точки зрения юридической техники, использование перекрестных ссылок является эффективной новацией, так как ни одним нормативно-правовым актом Российской Федерации не предусмотрено использование данного метода<sup>3</sup>.

Видится ряд преимуществ в том факте, что вместо ранее действующего в отечественном законодательстве процедурного подхода, МСА использует риск-ориентированный подход. Риск-ориентированный подход проходит в три этапа:

Учет и исследование возможных рисков, посредством выполнения ряда обязательных процедур;

Разработка и применение конкретных аудиторских процедур, в зависимости от того какие именно риски были обнаружены аудитором;

---

<sup>1</sup> Папулова Т. Н. Применение международных стандартов аудита в России и их роль // Современные концепции развития науки: сб. статей по итогам междунар. науч.-практ. конф. 2017. С. 117–119.

<sup>2</sup> Dries Schockaert International Standards on Auditing: An institutional driver for Audit Quality. Empirical research within the financial sector on indices of compliance using auditor reporting characteristics. DieKeure, 2019. 348 p.

<sup>3</sup> Лайпанов У. М. Особенности внедрения международных стандартов аудита в РФ // Управление экономическими системами. 2017. № 2 (96). С. 12–20.

Формирование аудитором заключения, основанного на конкретных экономических данных и доказательствах, собранных аудитором.

Главными полюсами риско-ориентированного подхода являются следующие особенности:

процедуры оценки рисков могут проводиться в любой момент проведения проверки, вплоть до завершения отчетного периода;

работа аудитора значительно упрощается посредством, разделения «фронтов работы» между аудиторами в зависимости от их компетенций и опыта работы с конкретными рисками;

более строгая система контроля за счет информирования руководства об обнаруженных рисках;

обязанность аудитора отражать в своих документах причинно-следственные связи, посредством которых он обнаружил конкретные риски.

Подводя итог интеграций международных стандартов аудиторской деятельности, в российское законодательство, следует отметить, что данное событие было в первую очередь вызвано потребностью инвесторов в совершенствовании аудиторской деятельности, согласно международным стандартом. Решение внедрить нормы МСА дало положительный результат, появилась возможность сравнивать бухгалтерскую отчетность российских и зарубежных предприятий. Процедуры аудиторской деятельности стали более простыми в пониманий лицами не обладающими специальными познаниями в бухгалтерском учете, что значительно повысило доверие заинтересованных лиц к аудиту.

## 2 ПРАВОВАЯ СУЩНОСТЬ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

### 2.1 Содержание аудиторского заключения

Можно сказать, что принятие МСА было революционным событием для российского аудита. Но важно помнить, что в период принятия Российской Федерацией МСА, шел период их значительного преобразования. Значительному изменению подвергся и МСА, регулирующий аудиторские заключения. МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» установил перед аудиторами ряд новых целей: выделить основные вопросы аудита, и посредством формирования собственного мнения о финансовых вопросах, отразить их в аудиторском заключении.

Данные новаций законодательства, значительно преобразовали аудиторские заключения, особенно в публичных компаниях, трансформировав формальную бухгалтерскую отчетность, в действительно ценный способ передачи ключевой информации о бухгалтерской отчетности<sup>1</sup>. Главные изменения аудиторского заключения, были связаны с ключевыми вопросами аудиторской проверки. МСА 700 относил к данной категории вопросов, наиболее важные для аудиторской проверки, определялись же они посредством внутреннего убеждения аудитора. Легальная же дефиниция подразумевает под ключевыми вопросами «информацию, которая в соответствии с профессиональным суждением самого аудитора в текущем (проверяемом) периоде имела бы наибольшую степень значимости для пользователей финансовой отчетности публичных компаний; при этом такая информация в аудиторском заключении раскрывается обособленно от других структурных элементов».

---

<sup>1</sup> Булдашова Ю.В. Ключевые вопросы аудита в новых международных стандартах аудита по составлению аудиторских заключений // Аудиторские ведомости. 2016. № 12. С. 6–24.

По большей части обязанность включать в аудиторское заключение ключевые вопросы затронуло лишь публичные компании. По мнению Городилова М.А. данная тенденция сложилась по большей части из-за специфики фондовых рынков, на которых выставляются акции публичных компаний. Во многом указание ключевых вопросов в аудиторских заключениях публичных компаний есть удовлетворение потребности аналитиков, посредников и инвесторов фондовых бирж, в получении исчерпывающей информации о данных компаниях в упорядоченном и лаконичном стиле. Из-за специфики своей деятельности бухгалтерская документация данных компаний, представлена объемными примечаниями, такой порядок оформления документаций прописан в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Хотя примечания и являются достаточно объемными, в них содержится много существенной информации касательно финансов предприятия: политика финансовых учетов организаций, объяснения касающиеся динамики развития предприятия, сравнения экономических показателей предприятия за разные отчетные периоды. Именно поэтому и образуется определенная потребность, связанная с вычлениением наиболее существенной информации для инвесторов, у которых попросту нет времени и возможности изучить весь документальный массив предприятия.

Можно сказать, что ключевые вопросы формируемые аудитором делают его отчет более доступным и понятным с точки зрения потребления информации, позволяя потребителям отчета сконцентрироваться на наиболее существенной информации, не позволяя создать ложную картину посредством нагромождения ненужных цифр.

Положения МСА 700 обязывают аудитора при составлении ключевых вопросов использовать строго определенный алгоритм их составления:

Мотивировку факта необходимость отнесения конкретного вопроса в категорию существенных:

указание методологических средств и процедур, используемых аудиторами при исследовании ключевых вопросов;

указание источников, на основе которых была получена информация, отраженная в бухгалтерских отчетах, в случаях, если они имелись.

МСА предусматривает критерий качества по отношению информации, указанной в ключевых вопросах аудита. От аудитора требуют разъяснения информации отраженной в ключевых вопросах аудита, дабы они были интересны конечному пользователю. Аудитору необходимо понимать, насколько полезна предоставленная им информация заинтересованным субъектам, им должно как можно реже использоваться обыденные положения, преуменьшающие полезность информации.

Зарубежная практика показывает, что с течением времени у конкретных аудиторов формируется определенный «стиль» отображения ключевых вопросов, аудита, который в тоже время «подчинен» положениям МСА.

В Российской Федерации еще недостаточно полно сложилась практика применения МСА 700. С точки зрения теоретических положений, предполагается, что аудитор устанавливает ключевые вопросы посредством определения информационных рисков внутреннего и внешнего характера. Подтверждением данному тезису служит практика аудиторских проверок, сложившаяся в компаниях «Делоит и Туш»<sup>1</sup>.

Так же с целью, изучения практической стороны МСА 700 мы изучили обобщенную информацию аудиторских проверок, в которой говорилось о проведений 104 аудиторских проверок и соответственно составлений 104 аудиторских заключений. Данное обобщение позволяет проследить, какие именно аудиторские доказательства были задействованы при изучении конкретных характеристик необходимых для формирования итогов, на основе которых определяются «ключевые вопросы».

---

<sup>1</sup> Терехина А., Андреева В. Обзор нового аудиторского заключения в соответствии с МСА // Учет и контроль. 2016. № 7. С. 2–14.

Изучив обобщенную практику аудиторских проверок можно сделать следующие выводы:

Спустя четыре года после введения первого МСА деятельности, регулирующего аудиторское заключение ряд аудиторских компаний до сих пор им не следуют. Обычно это присуще к небольшим аудиторским компаниям и вызвано в первую очередь ограниченностью их знаний, не позволяющих проводить аудит согласно требованиям МСА. В целом данная проблема постепенно решается посредством законодательного ужесточения требованиям к аудиторам в связи, с чем не компетентные лица попросту вынуждены покинуть данную сферу деятельности.

Было установлено, что наиболее целесообразно применять МСА 700 при организации аудита на общественно значимых предприятиях и публичных акционерных обществах, акции которых зачастую выставляются на общественные торги.

Практика показывает, что раздел «Ключевые вопросы аудита» был отражен в двадцати восьми аудиторских заключениях, данный раздел отсутствовал в следующих ситуациях;

лишь в 3 из 25 заключений, выданных публичным акционерным обществам: ПАО «Евразийский банк» (Москва); ПАО «Плюс Банк» (Москва) (независимый аудитор АО «КПМГ») и ПАО АКБ «Спутник» (Самара) (заключение с оговоркой; независимый аудитор ООО «Листик и партнеры» (Челябинск);

в 5 из 10 аудиторских заключений, выданных акционерным обществам: АО «Уральский научно-технологический комплекс» (Нижний Тагил) (независимый аудитор ООО «Аудит Тест» (Нижний Тагил); АО «Международный аэропорт Шереметьево» (Москва) (независимый аудитор АО «Эрнст энд Янг»); АО «Негосударственный пенсионный фонд Согласие» (Москва) (независимый аудитор АО «КПМГ») и др.;

в 4 из 5 аудиторских заключений, выданных: ООО «Ю Би Эс Банк» (Москва) (независимый аудитор АО «Эрнст энд Янг»); ООО

«Глобалтехэкспорт» (Москва) (независимый аудитор АО «КСК аудит» (Москва) и др.

Следует заметить, что ведение новых МСА так же значительно повлияло на особенности работы и самих аудиторов. Ряд положений МСА 700 возможно исполнить лишь посредством транспарентности ходатайств собственников и руководителей компаний, в зависимости от того насколько они «открыты» к обсуждению спорных моментов заключения которые в перспективе могут образовать конкретные искажения бухгалтерских документов и рассматривать их на общем собрании.

При изучении отдельных видов предприятий, становится понятно, что МСА 700 наиболее удобен в применении по отношению большим коммерческим предприятиям преимущественно осуществляющих свою деятельность нефтегазовых отраслях, предприятиях представляющих населению электричество и организации сферы банковской деятельности. В случае первых компаний данный факт во многом обусловлен большим значением экспорта сырьевых продуктов для экономики страны, что в свою очередь значительно приумножает количественные критерий финансовой деятельности. Наличие же в перечне компании банков, скорее всего, связано с осуществляемыми Банком Россией ряда мер, основной целью которых является совершенствование регуляторных мер связанных с банковским сектором.

Анализ содержательной части разделов «Ключевые вопросы аудита» в соответствующих аудиторских заключениях показал, что существует большое количество наиболее значимых для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ключевых вопросов. Чаще всего, встречались ключевые вопросы, связанные с признанием выручки, оценкой обесценения основных средств, оценкой и обесценением финансовых активов, оценкой запасов (в том числе нефти и газа).

Из содержания ключевых вопросов аудита становится понятным, что МСА 700 в исследуемом периоде применялся аудиторскими организациями

чаще всего для тех объектов бухгалтерского учета и отчетности, при оценках которых риск искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности был, по их мнению, наиболее существенным вследствие высокого удельного веса соответствующих статей и фактора неопределенности. При этом соответствующие прогнозные оценки (как правило, будущих событий) требовали субъективных профессиональных суждений как внутренних, так и внешних специалистов и экспертов.

Объясним вывод на примере.

В аудиторском заключении по итогам аудита консолидированной финансовой отчетности ПАО «ЛУКОЙЛ» за 2016 г. аудиторы в составе ключевых вопросов аудита отметили следующие обстоятельства.

«Падение цен на нефть влияет на возмещаемость основных средств компаний Группы в сегменте «Разведка и добыча», которые существенны по состоянию на 31 декабря 2016 г. в связи с неотъемлемой неопределенностью, присущей процессам прогнозирования и дисконтирования будущих денежных потоков, являющихся основой для оценки возмещаемости. Этот вопрос – один из наиболее значимых для нашего аудита в связи с высоким уровнем субъективности допущений».

«Оценка запасов и ресурсов нефти и газа оказывает существенное влияние на финансовую отчетность, в частности, на тестирование на предмет обесценения и на определение износа, истощения и амортизации. Основной риск заключается в оценке руководством будущих денежных потоков, используемых для прогнозирования возмещаемой стоимости основных средств, как описано выше».

Показано, что основанием для включения соответствующей информации в состав ключевых вопросов аудита послужили следующие обстоятельства:

существенность соответственных статей активов (при этом рассматривался преимущественно количественный фактор, обусловленный



высоким удельным весом соответствующих статей в общей величине активов);

наличие прогнозных моделей, которые являлись основанием для последующих бухгалтерских оценок статей активов;

фактор неопределенности в отношении будущих событий, которые могли бы существенно повлиять на факторы, приводящие к необходимости пересмотра прогнозной модели, в том числе в сторону ухудшения;

высокий уровень субъективизма при принятии решения о ключевых допущениях, свойственных прогнозной модели;

невозможность со стороны менеджмента организации уменьшить влияние фактора неопределенности в отношении будущих событий;

стремление аудиторской организации ограничить свою ответственность перед стейкхолдерами в лице пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае реализации риска непредвиденного изменения прогнозной модели в сторону ухудшения, что могло бы привести к пересмотру величины активов в сторону сокращения.

Аналогичные обстоятельства имели место и при формулировании ключевых вопросов аудита в аудиторских заключениях по итогам аудита ряда других организаций: ПАО «Сбербанк», ПАО «Газпром» и др.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что практическая польза от применения аудиторскими организациями МСА 700 в 2020 г. по итогам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций за 2019 г. заключалась в ограничении своей ответственности перед стейкхолдерами в лице пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ключевые вопросы аудита выполняли вполне прагматичную функцию «подушки безопасности» – специфического инструмента, который мог бы понадобиться в случае реализации риска наступления неблагоприятных событий, приводящих к уменьшению стоимости активов. Вписывалось ли это решение в концепцию исследуемого стандарта и являлось ли оно в связи с этим

обоснованным - оставим данный вопрос для последующих дискуссий специалистов и собственных исследований.

## 2.2 Ложное аудиторское заключение

На основе аудиторского заключения у субъектов хозяйственной деятельности появляется возможность принять взвешенное и обоснованное решение, касательно его дальнейшего развития в сфере финансов. В тоже время не интересуясь объективными данными о экономической деятельности ряда игроков рынка пытаясь получить выгодные им данные о экономическом состоянии предприятия злонамеренно стараются подделать аудиторские заключения. Возможность подделки аудиторского заключения дискредитируют главную миссию аудита, основанную на предоставлении достоверных данных касательно бухгалтерских отчетов предприятия.

Основным источником получения информации касательно расходов и доходов предприятия, баланса предприятия наличие не исполненных финансовых обязательств предприятия иной отчетности касательно хозяйственной деятельности предприятия являются финансовые отчеты. Так же финансовая отчетность является инструментом управления предприятия, на основе которого руководители и представители организаций могут принимать эффективные управленческие решения исходя из экономической ситуации на предприятии.

Дабы на основе бухгалтерской отчетности было возможно составить правильное и выгодное предприятию и собственникам управленческое решение, необходимо, что бы она соответствовала ряду требований. Ряд ученых экономистов считают что для того что бы признать отчет достоверным он должен включать в себя восемь критериев: достоверности, своевременности, целостности, сравнимости, информативности, экономичности, публичности и соблюдении строго установленных процедур оформления (концепции формирования отчетности). Главенствующим

критерием в данной системе можно назвать достоверность, иначе говоря, получение правдивой информации, касательно финансовой деятельности организаций, денежном обороте и ситуаций внутри организаций, сформировавшейся в процессе осуществления финансовой деятельности<sup>1</sup>.

Национальная система бухгалтерского учета и формирования отчетности фактически строится за счет норм ФЗ «О бухгалтерском учете» и федеральных стандартах бухгалтерского учета. Так же для ряда организаций: страховых компаний, кредитных организаций, а так же компаний, чьи ценные бумаги допущены к обращению на фондовых биржах применяются Международные стандарты о финансовой отчетности.

Проблематика искажения финансовой отчетности, связанна с тем фактом, что в случае если финансовая отчетность, составленная в соответствии со всеми требованиями и рекомендациями российского законодательства, будет недостоверной, руководящий орган предприятия, будет не в состоянии принять правильное управленческое решение. Данное решение в дальнейшем может принести значительный финансовый вред организаций, ее владельцам и инвесторам.

Зарубежная и российская практика показывает, что из-за того что бухгалтерская отчетность зачастую представляет собой огромный, неструктурированный массив документаций, у представителей организаций появляется много возможностей злонамеренно исказить или вуалировать определенную часть финансовых отчетов.

Причины, совершения руководителями организаций, действий по искажению бухгалтерской документаций различны. Одной из самых распространенных причин искажения финансовых отчетов руководителем организаций, является желание уменьшить налоговые отчисления предприятия. Для достижения данной цели в бухгалтерских документах фиктивно повышается, расходы или уменьшается прибыль. В случае, когда

---

<sup>1</sup> Лосева Н.А. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности // Аудитор. 2016. № 7. С. 23-25.

компания пытается привлечь инвесторов может произойти искусственное завышение прибыли предприятия. Возможны случаи, когда при составлении ложного аудиторского заключения отсутствовал злонамеренный умысел, обычно такие заключения формируются из-за бухгалтерских ошибок, неточностью подсчета из-за неисправности программного обеспечения или же неправильной трактовки положений нормативных актов. На итог из-за перечисленных факторов субъект, инициировавший аудиторскую проверку получает недостоверную информацию касательно финансовой деятельности предприятия и в дальнейшем возможны два вероятных исхода получения недостоверного заключения. В случае если инициатором проверки являлись исполнительные органы власти, к примеру, налоговая вероятнее всего она истребует дополнительную документацию финансового характера или же потребует объяснения от руководителя организаций касательно вопросов экономической деятельности предприятия вызывающие объективные сомнения, иначе говоря у органов исполнительной власти имеются ресурсы для проверки аудиторского заключения, достоверность которого вызывает сомнения. Если же аудиторская проверка проводится по решению руководящего органа предприятия, то у них зачастую нет административных рычагов, позволяющих удостовериться в достоверности предоставленного аудиторского заключения.

В определенной степени гарантом достоверности аудиторского заключения, предоставляемым аудитором является аудиторское заключение о достоверности отчетности. В тоже время данный документ может быть не более формальным документом, как и само аудиторское заключение, которое не будет отражать качественно проведенный анализ финансовых отчетов предприятия, а лишь будет выражать волю определенных лиц на отражение в заключений выгодной им информации<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Карзаева Н.Н. Обеспечение достоверности показателей бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 2016. № 12. С. 15-16.

Обращаясь к п. 5 ст. ФЗ «Об аудиторской деятельности» заведомо ложным аудиторским заключением признается аудиторское заключение, оформленное без проведения аудита или же составлено на основе проведенной аудиторской проверки, но явно противоречащие содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита.

Законодательством Российской Федерации, четко очерчен круг субъектов имеющих право требовать признать аудиторское заключение ложным к ним относятся: субъекты внутреннего пользования (владельцы организаций, инвесторы), Центральный банк Российской Федерации, Агентство по страхованию вкладов, Федеральное казначейство.

Опротестовать аудиторское заключение, по причине того что оно является заведомо ложным можно лишь в судебном порядке, и зачастую для того что бы суд принял положительное решение в пользу истца, заключение должно соответствовать ряду критериев, подтверждающих его ложность:

перед составлением аудиторского заключения на предприятии, не проводились аудиторские проверки или же существенные требования аудиторской проверки были нарушены;

итог аудиторской проверки не соответствует документам, предоставленным организацией на аудиторскую проверку.

Статья 12 ФЗ «Об аудиторской деятельности» прописывает ответственность за составление и предоставление заведомо ложного аудиторского заключения. Законом предусмотрен запрет занятия аудиторской деятельности посредством лишения аудиторского аттестата лица, составившего заведомо ложное аудиторское заключение. Так же лицо лишившееся аудиторского аттестата не может повторно получить данный аттестат в течении трех лет с даты утверждения решения о аннулировании аудиторского аттестата.

Помимо лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течении трех лет российским законодательством предусмотрен ряд видов

ответственностей за составление заведомо ложного аудиторского заключения:

гражданская ответственность согласно положениям ст. 401 ГК<sup>1</sup> аудитор может нести ответственность за оказание некачественной услуги, дабы избежать гражданской ответственности ему необходимо доказать, что в рамках поставленной перед ним задачей и предоставленной документацией он сделал все возможное для получения достоверного результата;

дисциплинарная ответственность, помимо озвученного выше аннулирования аудиторского аттестата, влекущего за собой запрет занятия аудиторской деятельности в течении трех лет, лицо, составившее заведомо ложное аудиторское заключение исключается из СРО и ему назначается штраф. Данные санкций прописаны в статьях 12 и 20 ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

за злоупотребление своими полномочиями аудитору согласно статье 202 УК РФ<sup>2</sup> может быть вменена уголовная ответственность.

На практике существует ряд проблем связанных с применением данных видов ответственности за составление ложного аудиторского заключения. Касательно гражданско-правовой ответственности МСА не прописан четкий ряд требований аудиторской проверки при проведении или не проведении которых, действия аудитора можно принять за халатность при оказании услуги аудиторской проверки. При назначении дисциплинарной ответственности, самым проблемным моментом является установление виновного лица, а так же степени его вины, из-за того что осуществлять аудиторскую проверку и подписывать аудиторское заключение могут два разных лица, так как обычно аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организацией и фактически в случае

---

<sup>1</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч I) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Российская газета. 1994. № 238-239.

<sup>2</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

обнаружения заведомо ложного аудиторского заключения, он так же несет дисциплинарную ответственность.

Согласно положениям ст. 202 УК РФ уголовная ответственность аудиторам вменяется, в случае если они реализуют свои полномочия не на реализацию цели поставленной перед ними инициатором аудиторской проверки, а для получения личной выгоды для себя или третьих лиц. В данной категории уголовных дел наибольшая проблематика связана со сложностью установления основания необходимого для возбуждения уголовного дела, потому как потерпевшие зачастую не являются сторонами договора исполнения аудиторских услуг, что создает проблему в определений ущерба нанесенного данным лицам а так же его причинно следственную связь с заведомо ложным аудиторским заключением.

Л.В. Сотникова обобщив судебную практику, связанную с заведомо ложными аудиторскими заключениями считает, что динамика судебных дел связанных признанием аудиторского заключения ложным неуклонно растет вверх<sup>1</sup>.

Изучим судебную практику касательно дел, связанных с привлечением к ответственности за недобросовестно оказанную аудиторскую услугу.

«Ш» и «Т» являющиеся акционерами ПАО «Газпром» подали иск о признаний заведомо ложным заключения касательно финансовых отчетов «Газпрома» за 2015 год. Данное аудиторское заключение было оформлено «ООО Финансовые и Бухгалтерские Консультанты». В данном заключений отсутствовали сведения, указывающие на нарушение ПАО «Газпром» законов Российской Федерации и не указаны предписания Центрального Банка России касательно эмитента ПАО «Газпром». Из-за отсутствия данных положений аудиторское заключение нельзя признать в качестве документа, в котором отражена полная, исчерпывающая и достоверная информация финансовой деятельности ПАО «Газпром».

---

<sup>1</sup> Сотникова Л. В. Признание судом аудиторского заключения заведомо ложным // Аудиторские ведомости. 2015. № 10. С. 32.

Суд отказал в удовлетворении исковых требований истцов, мотивировав свое решение, отсутствием в законодательстве Российской Федерации обязательных требований по включению в аудиторское заключение, данных в которых были бы отражены все нарушения компанией, в отношении которой проводится аудиторская проверка законодательства Российской Федерации. Так же нормами законодательства, регулирующими проведения аудиторской проверки не было включено обязательное требование по отражению в аудиторском заключении списка предписаний выдаваемых компаниями контролирующими органами, в том числе и ЦБ. Иначе говоря, в цели аудита не входит отражение всех случаев связанных с нарушением организаций, в отношении которой проводится аудит российского законодательства.

Судом было отмечено, что неуказанные положения, отсутствие которых, по мнению истца делает аудиторское заключение ложным не относятся к финансовым отчетам. Поэтому не указание данных положений не умаляет достоверность составленного аудиторского заключения. Более того нарушения и предписания, на которые ссылается истец были совершены и выданы в 2013 и 2014 году, истец же пытается опротестовать аудиторское заключение составленное за 2015 год.

Таким образом, в аудиторском заключении о годовой финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2015 год отсутствовали существенные искажения, на основе которых аудиторское заключение было бы возможно признать ложным. По мнению автора основной целью истца, в данном судебном разбирательстве было увеличить возможность возбуждения уголовного дела по отношению к аудитору проводившего проверку посредством установления причинно следственной связи между аудиторским заключением и ущербом полученным акционерами при помощи проведения



арбитражного заседания. С учетом того, что решение суда было принято не в их пользу данную попытку можно считать неудачной<sup>1</sup>.

Привлечение аудиторов к уголовной ответственности является достаточно трудоемким процессом, практика же показывает что фактически ст. 202 УК РФ в части применения уголовной ответственности к аудиторам фактически является «мертворожденной». Ряд правовых коллизий позволяет аудиторам избежать гражданской и уголовной ответственности:

Усложненный порядок подтверждения ложности аудиторского заключения связанный с установлением потерпевшего и виновного, а так же возбуждением уголовного дела лишь после подтверждения нанесения действиями аудитора реального ущерба только после завершения арбитражного спора в пользу истца;

проблема установления итогового аудиторского заключения, иначе говоря суды зачастую отказываются удовлетворять исковые требования касательно признания аудиторского заключения заведомо ложным, из-за того что действия аудитора невозможно было признать деятельностью в рамках аудиторского задания;

проблематика, связанная с определением ущерба причиненного действиями аудитора потерпевшим;

сложность определения причинно-следственной связи между оформлением и предоставлением заведомо ложного заключения и урона полученного конечным пользователем ложной аудиторской информацией<sup>2</sup>;

С учетом того, что при попытке вменения уголовной ответственности по отношению к аудитору, необходимо преодолеть все перечисленные выше

---

<sup>1</sup> Швырева О.И. Классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности и их предпосылки // Естественно-гуманитарные исследования. 2019. № 26 (4). С. 341-349.

<sup>2</sup> Шульгатый О.Л., Болтава А.Л. Подход к оценке и определению существенности для выполнения аудиторских процедур в рамках требований МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита // Вестник академии знаний. 2018. № 27 (4). С. 344-346.

правовые коллизий данная процедура становится практически неосуществимой.

С целью упростить данную процедуру, правоприменители, предлагают различные решения. Например М.А. Коровина предлагала возбуждать в отношении аудиторов составивших заведомо ложное аудиторское заключение уголовное дело при наличии факта составления и передачи заказчику заведомо ложного аудиторского заключения без необходимости установления нанесенного ущерба данным заключением<sup>1</sup>. Иначе говоря перевести ст. 202 УК РФ из материальных составов преступления в формальные.

Хотя возбуждения уголовного дела по отношению к аудиторам является достаточно сложной процедурой, аудиторское сообщество весьма негативно относится к любым законодательным инициативам направленным на ужесточение уголовной ответственности по отношению к лицам, составившим заведомо ложное аудиторское заключение. По мнению ведущих аудиторов санкций применяемые к аудиторам не должны выходить за рамки административных санкций.

На заседании комиссии РСПП по аудиторской деятельности 5 марта 2018 года досконально были исследованы законопроекты, направленные на ужесточение санкций вменяемых за составление некачественного аудиторского заключения.

Первый законопроект, предложенный Минфином, предусматривал учреждение уголовной ответственности по отношению к аудиторам, составившим заведомо ложное аудиторское заключение. Начало разработки данного законопроекта было положено еще в 2016 году. В настоящий момент имеется текст законопроекта и его готовится предоставить Государственной Думе. Авторы проекта предлагают установить за подписания аудиторского заключения, признанного в судебном порядке заведомо ложным уголовную

---

<sup>1</sup> Коровина М.А. Обнаружение фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности // Вестник академии знаний. 2018. № 27 (4). С. 105-110.

санкцию виде выплаты штрафа в размере до 400 тысяч рублей, либо лишением свободы на срок четыре года.

Второй проект, предложенный депутатами Государственной Думы, предусматривает усиление аудиторской ответственности за ложное аудиторское заключение посредством добавления в Кодекс об административных правонарушениях новую статью под номером 29.29 предусматривающую административную ответственность виде выплаты аудиторскими организациями «Грубо нарушившими законодательство об аудиторской деятельности» штрафа в размере до 800 тысяч рублей.

Весьма ожидаемо, что аудиторское сообщество полагаящее что все проблемы связанные с составлением ложного аудиторского заключения возможно решить посредством усиления административных санкций положительно встретила депутатский законопроект и крайне негативно отнеслась к проекту предложенному Министерством финансов. Критикуя первый законопроект, глава совета СЗРФ АПР, Дмитрий Желтяков, что на практике нормы применения уголовной ответственности к аудитором реализуются лишь в Южной Корее и Новой Зеландий, иные страны ограничиваются административными штрафами. По итогам заседания РСПП не было проведено какого либо голосования, но по мнению Александра Трурбанова из-за того что большинство участников не согласились с введением уголовной ответственности в протоколе необходимо отметить данное мнение большинства.

Итоги данного заседания являются спорными, так как в них не принимал участия Центральный Банк РФ, который фактически должен стать главным регулятором отрасли. В тоже время, хотя ЦБ и ратовал за усиления ответственности аудиторов, предложение о введении новых уголовных статей, предназначенных специально для аудиторов, со стороны ЦБ отсутствовали.

Следует отметить, что с ужесточением требованием предъявляемым аудитором стали уменьшаться случаи, связанные с составлением заведомо

ложных заключений аудиторов. В тоже время недостоверные аудиторские заключения не всегда составляются по вине аудиторов. Зачастую аудиторы составляют заключения на основе предоставленной им бухгалтерской отчетности, в которой могут быть как намеренные искажения данных бухгалтерами предприятия, так и случайные ошибки, обусловленные человеческим фактором. Хотя внутренние искажения финансовых документов достаточно сложно выявить, одним из главных профессиональных качеств аудитора является умение выявить данные искажения и отразить их в своем аудиторском заключении.

Детально изучив ложное аудиторское заключение можно прийти к следующим выводам. В законодательстве Российской Федерации заведомо ложное аудиторское заключение прописано как противоправный документ, не имеющий юридической силы. Аудиторы же составившие такое заключение несут ответственность в рамках уголовного, гражданского и дисциплинарного законодательства. В тоже время на практике, аудитор привлекается лишь к дисциплинарной ответственности из-за того что МСА не прописаны четкие требования по которым можно определить насколько качественно была проведена работа аудитором, а проблема вменения уголовной ответственности связана с усложненным порядком возбуждения уголовного дела согласно которому расследование по уголовному делу возможно начать лишь в случае наличия решения арбитражного суда в пользу истцов, которым был нанесен урон заведомо ложным аудиторским заключением.

Решение данных проблем видится возможным посредством утверждения специальных стандартов устанавливающих критерий, соблюдение которых является необходимым для признания действий аудитора добросовестными и соответствующими предоставленному ему заданию. Так же целесообразно возбуждать в отношении аудиторов составивших заведомо ложное аудиторское заключение уголовное дело при наличии факта составления и передачи заказчику заведомо ложного

аудиторского заключения без необходимости установления нанесенного ущерба данным заключением. При переводе статьи 202 УК РФ из материального состава в формальный, поможет реализаций принципа неотвратимости уголовной ответственности. Хотя аудиторское сообщество и считает, что введение уголовной ответственности по отношению к аудиторам излишне на наш взгляд факт составления заведомо ложного аудиторского заявления можно отнести к общественно-опасным деяниям, так как данные действия наносят высокий ущерб аудиторской профессии, дискредитируя ее перед конечными пользователями. Так же на основе аудиторского заключения принимаются управленческие решения, и возможны случаи, когда ложные аудиторские заключения могут привести к управленческим решениям, которые попросту разорят предприятие.

### 2.3 Опротестование аудиторского заключения в суде

За время, прошедшее с момента вступления в силу положений, закрепляющих замену лицензирования обязательным членством аудиторских организаций и аудиторов в саморегулируемых организациях, можно было сделать определенные выводы и отметить практические проблемы регулирования аудиторской деятельности новым законом.

Следует отметить, что настоящее время конструкция обеспечения ответственности субъектов предпринимательской и иной профессиональной деятельности в виде выплат из компенсационных саморегулируемыми организациями в целом не работает, поскольку для того, чтобы эти выплаты производились, необходимо решение суда о применении к субъекту такой деятельности ответственности в виде взыскания убытков.

Это связано с тем, что применительно к гражданско-правовым услугам (т. е. при осуществлении предпринимательской деятельности) использование такого способа обеспечения имущественной ответственности членом

саморегулируемой организации перед потребителями произведенных ими товаров (работ, услуг) и иными лицами вообще весьма проблематично.

Дело в том, что в предмет договоров на оказание услуг входят действия и объект, на который они направлены. Результата у этих действий может не быть вообще, поскольку при оказании услуг потребности удовлетворяются не за счет результата, а в процессе, либо этот результат, хотя и существует, носит не овеществленный характер и его трудно объективно оценить<sup>1</sup>.

Например, применительно к субъектам аудиторской деятельности такое решение получить практически невозможно, поскольку нельзя доказать противоправность действий аудитора в силу выборочности проверки документов, а также причинно-следственную связь между качеством аудиторской проверки и, например, санкциями налогового органа в силу ее отсутствия. А ведь противоправность действий и причинно-следственная связь между действиями и причиненными убытками являются необходимыми условиями для взыскания убытков. В связи с этим использование компенсационных фондов как способа обеспечения имущественной ответственности членов саморегулируемой организации перед потребителями произведенных ими товаров (работ, услуг) и иными лицами возможно только при наличии конкретных обязанностей, неисполнение которых можно объективно определить. Объективность может присутствовать при оценке выполнения публично-правовых функций (т. е. при осуществлении профессиональной деятельности, не являющейся предпринимательской), когда есть перечень конкретных обязанностей, по которым в большинстве случаев можно оценить их исполнение - неисполнение.

Рассмотрим споры в данном направлении.

Фабула спора такова: между Заказчиком и Исполнителем заключен договор оказания аудиторских услуг. Исполнителем по результатам проверки

---

<sup>1</sup> Курбатов А.Я. О судьбе компенсационных фондов при потере саморегулируемыми организациями их статуса // Хозяйство и право. 2017. № 3.С. 35.

составлено аудиторское заключение, которое, по мнению Заказчика, является недостоверным.

Требования заказчика: О признании аудиторского заключения заведомо ложным. В случае признания аудиторского заключения ложным, клиент сможет обратиться за взысканием убытков в компенсационный фонд СРО.

Возможные причины отказа в признании аудиторского заключения заведомо ложным могут быть следующими:

Основание отказа несоблюдение рекомендаций Минфина в части неоказания услуг по проверке соблюдения норм законодательства по борьбе с коррупцией не является основанием для признания заключения заведомо ложным сформулировано в Постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2019 № 13АП-35667/2018<sup>1</sup>.

Иск о взыскании долга по договору оказания услуг по обязательному аудиту и процентов удовлетворен правомерно, поскольку исполнитель в установленный срок и в полном объеме оказал услуги по аудиту годовой отчетности, которые заказчиком не приняты и не оплачены, в удовлетворении встречного иска о признании аудиторского заключения заведомо ложным отказано правомерно, поскольку заключение по форме и содержанию соответствует требованиям технического задания и ФЗ «Об аудиторской деятельности». Очевидно, что суд не вникает в суть заключения, а рассматривает его формализовано.

Следующая причина отказа: заказчиком не доказана недостоверность аудиторского заключения: отсутствует противоречие аудиторского заключения содержанию представленных Заказчиком документов. В Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.12.2017 № 09АП-51959/2017 по делу № А40-18909/16 в удовлетворении иска о

---

<sup>1</sup> Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2019 № 13АП-35667/2018 по делу № А56-31312/2018 // Консультант Плюс [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 29.03.2021)

признании аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности заведомо ложным отказано, поскольку аудиторское заключение по годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности выдано на основании аудиторской проверки, полностью соответствует требованиям нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, содержит все необходимые сведения, дает верное и обоснованное представление о бухгалтерской (финансовой) отчетности страховой организации для всех ее пользователей, в связи, с чем не может считаться заведомо ложным<sup>1</sup>.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 23.05.2016 по делу № А40-174106/15-29-1404 (вступило в законную силу) обосновано тем, что у ответчика имелись достаточные основания для формирования мнения в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО, подготовленной в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности<sup>2</sup>.

Заказчиком не доказана недостоверность аудиторского заключения: при составлении аудиторского заключения аудитор руководствуется принципом добросовестности Заказчика, следовательно, основывается на том, что представленные Заказчиком документы содержат достоверную информацию.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 07.06.2018 по делу № А40-63930/18-57-305 (вступило в законную силу) постановило, что оспариваемые аудиторские заключения выданы после проведения аудита, проверка проводилась в месте нахождения истца с выездом аудиторских групп непосредственно в офис истца. Из представленных доказательств не представляется возможным определить, на какие изначальные данные, рассчитанные главным бухгалтером, ссылается истец, какая методика

---

<sup>1</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.12.2017 № 09АП-51959/2017 по делу № А40-18909/16// Консультант Плюс [Электронный ресурс]. М., cop.1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 24.03.2021).

<sup>2</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 23.05.2016 по делу № А40-174106/15-29-1404 // Консультант Плюс [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 29.03.2021)



применялась главным бухгалтером, какие данные были получены после перерасчета, какие статьи затрат подверглись перерасчету, какие расхождения были выявлены истцом<sup>1</sup>.

И трудность доказывания подтверждается еще одним основанием в отказе: заказчиком не доказано, что оспариваемый документ является аудиторским заключением, которое можно признать в соответствии с Законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ заведомо ложными.

Резюмируя вышесказанное автору кажется логичным определять, исчерпывающую доказательственную базу посредством обращения к МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» цель аудитора состоит в том, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении:

существования и состояния запасов;

полноты информации о претензиях и судебных разбирательствах с участием организации;

представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

В случае если истец сможет доказать что аудитором не были проведены процедуры по сбору данных доказательств, данный факт можно считать базисом доказательственной базы для признания аудиторского заключения недостоверным и оспоримым.

---

<sup>1</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 07.06.2018 по делу № А40-63930/18- 57-305// Консультант Плюс [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 29.03.2021).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На рынке аудиторских услуг пользователям предоставляются сведения о достоверности отчетности. Таким образом, аудиторские услуги играют важную роль в рыночной экономике. Современное состояние рынка аудиторских услуг в России, характеризующееся массовым оттоком аудиторских организаций и аудиторов с рынка, демпингом цен на аудиторские услуги и сосредоточением большей части доходов в компаниях «большой четверки», свидетельствует о необходимости принятия безотлагательных мер по устранению дисфункций рынка, отражающихся на государственном регулировании аудиторской деятельности.

Проведенный анализ ВКР позволяет сделать следующие выводы и внести некоторые предложения по совершенствованию законодательства в сфере аудиторской деятельности и аудиторского заключения:

1) Изначально аудит развивался как императивная норма диктуемая государством с целью осуществления контроля за порядком распоряжения государственного военного имущества интендантами. Развитие аудита как частного инструмента по контролю за хозяйственной отчетностью развивалось крайне медленно и в дальнейшем попросту было упразднено из-за политики большевиков, согласно которой необходимость в частной аудиторской деятельности отсутствовала в связи с упразднением института частной собственности. «Ренессанс» аудита случился лишь в конце 80-ых годов XX века и был обусловлен постепенной «реставрацией» капиталистических отношений. Не следует забывать, что первая официальная аудиторская организация в России опять же была создана директивно, но уже не для определенных государственных нужд, а с целью удовлетворить потребности новообразовавшегося класса частных предпринимателей. Из-за данных исторических предпосылок аудит как правовой и финансовый институт является достаточно молодым и первые комплексный акты, регулирующие данную сферу деятельности были изданы лишь в 1993 году.

2) Система нормативного регулирования аудиторской деятельности чрезвычайно структурирована, аудиторы находятся в рамках «двойных» стандартов: они должны соблюдать как международные стандарты, так и стандарты организации, в которой имеют членство. Причем единообразия в содержании стандартов СРО не имеется. Это в конечном итоге может привести к тому, что аудитор в период своей деятельности будет привязан лишь к одной организации.

Также это может привести к тому, что заказчик услуг аудиторской организации, неправильно истолковав положения законов, будет считать аудиторским заключением иные оказанные ему услуги, например, носящие рекомендательный характер. Так данный вопрос уже становился предметом рассмотрения арбитражных судов. Истец, считая, что перед ним имеется аудиторское заключение, строил свою позицию, основываясь именно на отраженных в нем данных. В итоге, суд отказал в удовлетворении его требований, сославшись на то, что данное заключение не является аудиторским.

Для решения данной проблемы целесообразно позаимствовать структуру локальных актов адвокатуры, в данной системе функционируют единые акты, на основе которых функционирует любые адвокатские образования. При таком заимствовании каждое аудиторское СРО будет функционировать не по разрозненным стандартам СРО, а по единым федеральным нормам, которые могут утверждаться посредством организаций Всероссийского съезда аудиторов.

3) Значение аудиторской деятельности в первую очередь заключается в получении предприятиями определенной информации о экономических показателях предприятия, выявления соответствия или не соответствия бухгалтерских отчетов действительности. Таким образом, проводя аудиторскую проверку, предприятие, получив аудиторское заключение, определяет дальнейший экономический вектор развития предприятия, посредством направления активов предприятия на новые проекты, покупку

материальных активов с целью выхода на более крупные рынки или попросту мобилизация финансовых средств направленная на погашение обязательств предприятия.

Сложившаяся ситуация в сфере ЖКХ показывает что отсутствие исправно функционирующего института аудиторской проверки, позволяющего четко упорядочивать финансовые документы и формировать прозрачную бухгалтерскую отчетность формирует недоверие между собственниками жилья и руководящими органами ЖКХ, что в дальнейшем приводит к затяжным, и не выгодным обеим сторонам судебным спорам.

4) Ведение Международных стандартов аудиторской деятельности в первую очередь было вызвано потребностью инвесторов в совершенствовании аудиторской деятельности, согласно международным стандартом. Решение внедрить нормы МСА дало положительный результат, появилась возможность сравнивать бухгалтерскую отчетность российских и зарубежных предприятий. Процедуры аудиторской деятельности стали более простыми в пониманий лицами не обладающими специальными познаниями в бухгалтерском учете, что значительно повысило доверие заинтересованных лиц к аудиту.

5) При изучений отдельных видов предприятий становится понятно, что МСА 700 наиболее удобен в применений по отношению большим коммерческим предприятиям преимущественно осуществляющих свою деятельность нефтегазовых отраслях, предприятиях представляющих населению электричество и организаций сферы банковской деятельности. В случае первых компаний данный факт во многом обусловлен большим значением экспорта сырьевых продуктов для экономики страны, что в свою очередь значительно приумножает количественные критерий финансовой деятельности. Наличие же в перечне компании банков, скорее всего, связано с осуществляемыми Банком Россией ряда мер, основной целью которых является совершенствование регуляторных мер связанных с банковским сектором.

Из содержания ключевых вопросов аудита становится понятным, что МСА 700 в исследуемом периоде применялся аудиторскими организациями чаще всего для тех объектов бухгалтерского учета и отчетности, при оценках которых риск искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности был, по их мнению, наиболее существенным вследствие высокого удельного веса соответствующих статей и фактора неопределенности. При этом соответствующие прогнозные оценки (как правило, будущих событий) требовали субъективных профессиональных суждений как внутренних, так и внешних специалистов и экспертов.

б) В законодательстве Российской Федерации заведомо ложное аудиторское заключение прописано как противоправный документ, не имеющий юридической силы. Аудиторы же составившие такое заключения несут ответственность в рамках уголовного и гражданского законодательства. В тоже время на практике аудитор привлекается лишь к дисциплинарной ответственности из-за того что МСА не прописаны четкие требования по которым можно определить насколько качественно была проведена работа аудитором, а проблема вменения уголовной ответственности связана с усложненным порядком возбуждения уголовного дела согласно которому расследование по уголовному делу возможно начать лишь в случае наличия решения арбитражного суда в пользу истцов, которым был нанесен урон заведомо ложным аудиторским заключением.

Решение данных проблем видится возможным посредством утверждения специальных стандартов устанавливающих критерий, соблюдение которых является необходимым для признания действий аудитора добросовестными и соответствующими предоставленному ему заданию. Так же целесообразно возбуждать в отношении аудиторов составивших заведомо ложное аудиторское заключение уголовное дело при наличии факта составления и передачи заказчику заведомо ложного аудиторского заключения без необходимости установления нанесенного ущерба данным заключением. При переводе статьи 202 УК РФ из

материального состава в формальный, поможет реализаций принципа неотвратимости уголовной ответственности. Хотя аудиторское сообщество и считает что введение уголовной ответственности по отношению к аудиторам излишне на наш взгляд факт составления заведомо ложного аудиторского заявления можно отнести к общественно-опасным деяниям, так как данные действия наносят высокий ущерб аудиторской профессии дискредитируя ее перед конечными пользователями. Так же на основе аудиторского заключения принимаются управленческие решения, и возможны случаи когда ложные аудиторские заключения могут привести к управленческим решениям которые попросту разорят предприятие.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК  
РАЗДЕЛ 1 НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ  
ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ.1996. № 25. Ст. 2954.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч I) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Российская газета. 1994. № 238-239.
3. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г, № 188-ФЗ // Российская газета 2005. № 1.
4. Налоговый кодекс от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824
5. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 № 315-ФЗ // Российская газета. 2007. № 273.
6. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // Российская газета. 2008. № 267.
7. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. // Российская газета. 2011. № 287.
8. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ // Российская газета. 2001. № 151. (утратил силу)
9. Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» от 25 декабря 1990 г.№ 445-1.// ВСНД РСФСР 1990. № 30. Ст. 418. (утратил силу)
- 10.Закон СССР «О собственности в СССР» от 6 марта 1990 г. № 1305-1. // ВВС СССР 1990. № 11. Ст. 164. (утратил силу)
- 11.Закон СССР «О предприятиях в СССР от 4 июня 1990 г. № 1529-1. // ВСНД СССР 1990. № 25. Ст. 460. (утратил силу)
- 12.Указ Президента РФ «Об основных направлениях государственной политики по развитию конкуренций от 21. декабря 2017 № 618. // СЗ РФ. 2017. № 52. Ст. 8111.

13. Указ Президента «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263 // Российская газета 1993 № 239. (утратил силу)
14. Постановление правительства РФ «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащим применению на территории Российской Федерации» от 11 июня 2015 г. № 576. // Российская газета 2015. № 133.

## РАЗДЕЛ II ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Аллахьяров А. С. Влияние инноваций на развитие бухгалтерского учета / А. С. Аллахьяров // Аллея науки. № 2. 2019. С. 117-121.
2. Апсите А.М. Внутренний аудит в организациях потребительской кооперации: автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. эконом. наук (08.00.12) / М. А. Апсите СибУПК. Новосибирск, 2007. С. 16.
3. Бубновская Т.В. Проблемы аудита финансово-хозяйственной деятельности коммерческих предприятий / Т.В. Бубновская // Владивостокский государственный университет экономики и сервиса. 2018 № 4. С. 59-63.
4. Булдашова Ю.В. Ключевые вопросы аудита в новых международных стандартах аудита по составлению аудиторских заключений / Ю.В. Булдашова // Аудиторские ведомости. 2016. № 12. С. 6–24.
5. Ворона Т. М., Олейник М. А. Переход на международные стандарты аудита в России / Т. М. Ворона, М. А. Олейник // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России. 2017. С. 10-15.
6. Горегляд В.П. Современный аудит: проблемы и перспективы / В.П. Горегляд // Деньги и кредит. 2017. № 2. С. 6-12.
7. Жилинская Л.Ф. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита / Л.Ф. Жилинская. М.: Современная школа, 2018. С. 25.



8. Карзаева Н.Н. Обеспечение достоверности показателей бухгалтерской отчетности / Н.Н. Карзаева // Бухгалтерский учет. 2016. № 12. С. 15-16.
9. Кеворкова Ж.А. Внутренний аудит / Ж.А. Кеворкова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. С. 256. 319.
10. Кемаева С. А., Жильцова Ю. В., Козменкова С. В. Международные стандарты аудита: характеристика и применение профессиональными аудиторами / С. А. Кемаева, Ю. В. Жильцова, С. В. Козменкова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 4. С. 28–37.
11. Козменкова С. В. Аудит: проблемные вопросы и пути развития / С. В. Козменкова, С. А. Кемаева // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 2. С. 46–57.
12. Количество организаций и их территориально-обособленных подразделений (юридических лиц). Росстат. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/business/prom/kol\\_yurr.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/prom/kol_yurr.htm)
13. Корнеева Д. А. Особенности перехода России на международные стандарты аудита // В мире научных открытий: матер. междунар. студенческой науч. конф. 2017. Т. IV, ч. 2. С. 58–61.
14. Коровина М.А. Обнаружение фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности / М.А. Коровина // Вестник академии знаний. 2018. № 27 (4). С. 105-110.
15. Курбатов А.Я. О судьбе компенсационных фондов при потере саморегулируемыми организациями их статуса / А.Я. Курбатов // Хозяйство и право. 2017. № 3. С. 35.
16. Лайпанов У. М. Особенности внедрения международных стандартов аудита в РФ / У. М. Лайпанов // Управление экономическими системами. 2017. № 2 (96). С. 12–20.
17. Лосева Н. А. Международные стандарты аудита и оценка качества аудиторских услуг / Н. А. Лосева // Аудитор. 2017. № 1. С. 85.

18. Лосева Н.А. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности / Н.А. Лосева // Аудитор. 2016. № 7. С. 23-25.
19. Лукина Е. В. Порядок проведения аудита в соответствии с международными стандартами аудита (МСА) / Е. В. Лукина. Пенза: Наука и просвещение, 2017. С. 284.
20. Морозова А. А., Кирилина Е. В. Проблемы и необходимость применения международных стандартов в России / А. А. Морозова, Е. В. Кирилина // В мире научных открытий. 2017. Т. IV, ч. 2. С. 226 -228.
21. Мурашка Т. И., Хвостова А. Е. Основные тенденции развития бухгалтерского учета в Российской Федерации / Т. И. Мурашка, Хвостова А. Е. // Проблемы современного общества и пути их решения. №2. 2019. С. 276-289.
22. Папулова Т. Н. Применение международных стандартов аудита в России и их роль / Т. Н. Папулова // Современные концепции развития науки: сб. статей по итогам междунар. науч.-практ. конф. 2017. С. 117–119.
23. Предпринимательское право: Правовое сопровождение бизнеса / отв. ред. И.В. Ершова. М.: "Проспект", 2017. С. 254.
24. Проблемы статистического учета динамики сектора малых и средних предприятий в России. Росстат. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/reform/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/reform/#)
25. Ревегук Н. А. Переход России на международные стандарты аудита: причины и следствия / Н. А. Ревегук // Новые информационные технологии в науке: сб. статей по итогам междунар. науч.-практ. конф. 2017. С. 91–94.
26. Рогуленко Т. М. Международные стандарты аудита / Т. М. Рогуленко М.: Изд-во Юрайт, 2017. С. 309.
27. Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Основы аудита / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева М.: Издательство «Флинта», 2017. С.508.

- 28.Роженцова И.А. Обзорная проверка и комплексный аудит: сравнительные характеристики / Роженцова И.А. // Аудиторские ведомости. 2009. № . С. 26.
- 29.Саунин А.Н. Аудит эффективное использование государственных средств / А.Н. Саунин М.:МГУ имени М.С. Ломоносова, 2015. С. 14.
- 30.Сотникова Л. В. Признание судом аудиторского заключения заведомо ложным / Л. В. Сотникова // Аудиторские ведомости. 2015. № 10. С. 32.
- 31.Стороженко А. А. Необходимость применения международных стандартов аудита в России / А. А. Стороженко // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2018 № 2. С. 206–215.
- 32.Терехина А., Андреева В. Обзор нового аудиторского заключения в соответствии с МСА / А. Терехина, В. Андреева // Учет и контроль. 2016. № 7. С. 2–14.
- 33.Усачева О.В., Чистякова О.А. Товарищества собственников жилья: проблемные вопросы ведения бухгалтерского учета, внутреннего контроля и механизма решения / О.В. Усачева, Чистякова О.А. // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 31. С. 32-46.
- 34.Швырева О.И. Классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности и их предпосылки / О.И. Швырева // Естественно-гуманитарные исследования. 2019. № 26 (4). С. 341-349.
- 35.Шульгатый О.Л., Болтава А.Л. Подход к оценке и определению существенности для выполнения аудиторских процедур в рамках требований МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» / О.Л. Шульгатый, А.Л. Болтава // Вестник академии знаний. 2018. № 27 (4). С. 344-346.
- 36.Юданова Л. А, Богданович И. С. Егоров В. С. Новые направления развития бухгалтерского учета в цифровой экономике / Л. А Юданова,

- И. С. Богданович, В. С. Егоров // Цифровая экономика и индустрия. №1. 2019. С. 129-133.
37. Dries Schockaert International Standards on Auditing: An institutional driver for Audit Quality. Empirical research within the financial sector on indices of compliance using auditor reporting characteristics. DieKeure, 2019. 348 p.
38. Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Amazon.com Services LLC. 2014. 736 p
39. Steven Collings. Frequently Asked Questions in International Standards on Auditing. New York: Wiley, 2014
40. Steven Collings. Interpretation and Application of International Standards on Auditing. New York: John Wiley & Sons Inc, 2011. 648 p.
41. Werner Krommes. Kommentar International Standards on Auditing. Berlin: Springer Gabler, 2018. 843 p

### РАЗДЕЛ III ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

1. Постановление КС РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П "По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной»
2. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 ноября 2018 г. по делу № А65-16104/2018
3. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 июня 2018 г. № 13АП-10019/2018
4. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2019 № 13АП-35667/2018 по делу № А56-31312/2018 //

- Консультант Плюс [Электронный ресурс]. М., сор.1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 24.03.2021)
5. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.12.2017 № 09АП-51959/2017 по делу № А40-18909/16// Консультант Плюс [Электронный ресурс]. М., сор.1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 24.03.2021).
  6. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 23.05.2016 по делу № А40-174106/15-29-1404 // Консультант Плюс [Электронный ресурс]. М., сор.1997- 2020. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 24.03.2021)
  7. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 07.06.2018 по делу № А40-63930/18- 57-305// Консультант Плюс [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 24.03.2021).

## ПРИЛОЖЕНИЕ 1

## Количество и динамика аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации

Показатели	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	Отклонение (+,-)			
					2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.	2018 г. к 2017 г.	2019 г. к 2020 г.
Имеют право на осуществление аудиторской деятельности — всего, тыс.	5,5	5,3	5,1	5,0	-0,2	-0,2	-0,1	-0,5
в том числе:								
аудиторские организации	4,7	4,5	4,4	4,4	-0,2	-0,1	0	-0,3
индивидуальные аудиторы	0,8	0,8	0,7	0,6	0	-0,1	-0,1	-0,2
Аудиторы — всего, тыс. чел.	23,0	22,2	21,5	19,6	-0,8	-0,7	-1,9	-3,4
из них: сдавшие квалификационный экзамен на получение единого аттестата	3,2	3,4	3,5	3,6	+0,2	+0,1	+0,1	+0,4

## Динамика доходов аудиторских организаций

Показатели	За 2017 г.	За 2018 г.	За 2019 г.	За 2020 г.
Объем оказанных услуг — всего, млрд. руб.	51,7	53,6	56,1	57,1
Прирост по сравнению с прошлым годом, %	1,4	3,7	4,7	1,8
Объем доходов от аудита, приходящийся на 1 млн. руб. выручки клиентов, руб.	339	313	318	298