



УДК 346

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.

Мастеров Владислав Сергеевич

Имангулов Аслан Кайратович

студенты

научный руководитель: **Ефимцева Татьяна Владимировна**

доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры предпринимательского и трудового права Оренбургского института (филиала) Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА),
г. Оренбург, Россия

Аннотация. В рассматриваемой работе представлен анализ понятия и содержания аудиторской деятельности. Исследование охватывает широкий круг вопросов, включая: признаки аудиторской деятельности, аудит как составляющая часть аудиторской деятельности, виды аудита, аудиторское заключение, содержание сопутствующих аудиту услуг. В ходе исследования автор приходит к выводу о том, что законодательное понятие аудиторской деятельности требует внесения соответствующих изменений.

Ключевые слова: закон, аудиторская деятельность, аудит, аудиторское заключение, сопутствующие аудиту услуги.

SOME ASPECTS OF LEGAL REGULATION OF AUDITING ACTIVITIES

Masterov Vladislav Sergeevich

Imangulov Aslan Kairatovich

students

supervisor: **Efimtseva Tatyana Vladimirovna**

Doctor of Law, Associate Professor, Professor of the Department of Entrepreneurial and Labor Law of the Orenburg Institute (branch) of the O.E. Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Orenburg, Russia

Abstract. This paper presents an analysis of the concept and content of auditing. The study covers a wide range of topics, including: the characteristics of auditing, auditing as a component of auditing, types of audits, the auditor's report, and the content of ancillary services. The author concludes that the legislative definition of auditing requires appropriate revisions.

Keywords: law, auditing, audit, auditor's report, ancillary services.

В настоящее время основополагающим правовым актом, регламентирующим общественные отношения, связанные с осуществлением аудиторской деятельности в Российской Федерации, является Федеральный закон от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности). Согласно ч.2 ст.1 данного закона, аудиторская деятельность (аудиторские услуги) представляет собой «деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами» [1]. В этой связи, необходимо отметить, что ранее действующее законодательство, а именно Федеральный закон от 7 августа 2001 года №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности 2001 г.) в ст.1 определял понятия «аудит» и «аудиторская деятельность» как тождественные, ввиду чего данная норма неоднократно подвергалась критике в научных трудах. Например, Терехов А.А. отмечал, что «в Законе об аудиторской деятельности имеется сомнительная идентичность понятий аудиторская деятельность и аудит. Между тем, аудиторская деятельность определяет работу аудиторов вообще, т.е. включает не только аудит, но и сопутствующие ему услуги» [2, с.14].

Анализ актуальной дефиниции аудиторской деятельности позволяет установить, что в настоящее время аудиторская деятельность по своей правовой природе представляет собой совокупность оказываемых аудиторских услуг, которые в зависимости от содержания подразделяются на 2 основные группы: собственно аудит и сопутствующие аудиту услуги. Ершов А.А. справедливо замечает, что «необходимо чётко разграничивать аудиторскую деятельность как предпринимательскую деятельность, осуществляемую индивидуальными аудиторами и аудиторскими организациями, и аудит как профессиональную услугу по проведению независимой проверки, оказываемую указанными субъектами в процессе осуществления аудиторской деятельности» [3, с.162]. Следовательно, рассматривать аудиторскую деятельность как понятие синонимичное аудиту недопустимо, поскольку такая деятельность по своему содержанию шире, и аудит выступает её составной частью.

Второй особенностью, обозначенной в определении аудиторской деятельности, является её осуществление специальными субъектами, а именно аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. Закон об аудиторской деятельности устанавливает специальные квалификационные требования, предъявляемые к аудиторам. В частности, данные требования касаются сдачи квалификационного экзамена, наличия соответствующего стажа работы, образования. В связи с этим, возникает вопрос о возможной квалификации аудиторской деятельности в качестве профессиональной. Категория «профессиональная деятельность» законодательно не закреплена, ввиду чего признаки данной деятельности выработаны только доктриной. Так, в своём диссертационном исследовании Басова А.В., анализируя признаки

профессиональной деятельности, приходит к выводу о том, что субъектом такой деятельности является «физическое лицо, осуществляющее регулируемую федеральным законом деятельность посредством личного квалифицированного труда без специальной регистрации, на которое возлагается обязанность быть членом профессиональной организации (СРО)» [4,с.149]. Анализ элементов представленного определения, позволяет заключить, что аудитор может характеризоваться в качестве субъекта профессиональной деятельности, и аудиторскую деятельность целесообразно оценивать как профессиональный вид деятельности.

Кроме того, одним из признаков, характеризующих аудиторскую деятельность, будет являться квалификация данной деятельности в качестве предпринимательской. Ретроспективный взгляд на Закон об аудиторской деятельности 2001 г. без сомнений демонстрирует предпринимательский характер аудиторской деятельности. В ст.1 обозначенного закона прямо закреплялось, что «аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учёта и финансовой (бухгалтерской) отчётности организаций и индивидуальных предпринимателей» [5]. Современная дефиниция аудиторской деятельности подобного указания не содержит. Однако, в силу ч.6 ст.1 Закона об аудиторской деятельности устанавливается общее правило, в соответствии с которым аудиторы не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг. Тем самым, как отмечает Ершова И.В., «законодатель косвенно указывает на предпринимательский характер аудиторской деятельности» [6, с.789].

Таким образом, в качестве признаков аудиторской деятельности можно выделить следующие признаки: 1) содержание аудиторской деятельности составляет совокупность оказываемых аудиторских услуг в виде аудита и сопутствующих аудиту услуг; 2) аудиторская деятельность осуществляется на профессиональной основе; 3) аудиторская деятельность выступает как разновидность предпринимательской деятельности.

В соответствии с Законом об аудиторской деятельности, основными элементами аудиторской деятельности, которые в совокупности раскрывают содержание рассматриваемого вида деятельности, являются аудит и сопутствующие аудиту услуги.

Аудит, в соответствии с ч.3 ст.1 Закона об аудиторской деятельности, представляет собой независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчётности. В качестве предмета аудита законодатель закрепляет бухгалтерскую (финансовую) отчётность, под которой понимаются определённые виды финансовой информации. В частности, такой информацией может выступать отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [7]. При этом, видовой перечень информации не

является исчерпывающим, поскольку под отчётностью может пониматься и любая иная финансовая информация, к которой, согласно разъяснениям Минфина России [8], будет относиться перспективная финансовая информация, налоговая отчетность, надзорная финансовая отчетность, а также другие сведения.

По своему содержанию деятельность по проведению аудита в каждом конкретном случае будет специфична, ввиду чего аудит можно классифицировать по различным основаниям. Наибольшее распространение в научной литературе получила классификация аудита по отношению к требованиям законодательства. По данному основанию аудит подразделяется на инициативный и обязательный. Инициативный или добровольный аудит проводится по решению экономического субъекта, если аудиторская проверка не предусмотрена действующим законодательством. В таком случае, «характер и масштабы проверки определяет сам клиент» [9, с.65]. В свою очередь, обязательный аудит проводится в случаях, предусмотренных законом. Именно в данном виде аудита наиболее полно выражается общественно значимый характер аудиторской деятельности. Так, в одном из своих постановлений Конституционный Суд Российской Федерации указал, что «необходимость обязательного аудита обусловлена такими обстоятельствами, которые - в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации - требуют установления повышенных гарантий достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц» [10]. В Законе об аудиторской деятельности случаи проведения обязательного аудита подразделяются на 2 основные группы. Первая группа случаев предусмотрена ст.5 Закона об аудиторской деятельности. Например, согласно данной норме, обязательный аудит проводится в отношении бухгалтерской (финансовой) отчётности организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг. Также, обязательный аудит проводится в случаях, предусмотренных иными федеральными законами. К примеру, согласно ст.29 Закона Российской Федерации от 27 ноября 1992 года №4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации», годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность страховщика подлежит обязательному аудиту[11]. По общему правилу, обязательный аудит проводится ежегодно. При этом, данный вид аудита с 2021 года может проводиться только аудиторскими организациями. В настоящее время ежегодному обязательному аудиту подлежат около 85 категорий организаций.

Кроме того, по отношению к организационной структуре принято классифицировать аудит на внутренний и внешний. Внешний аудит осуществляется лицами, которые не зависят от проверяемого субъекта. Следовательно, данный вид аудита наиболее полно соответствует правовой природе института аудита как независимой формы контроля. Внутренний же аудит является неотъемлемым элементом управленческого контроля, ввиду чего не отвечает

критериям независимости в полной мере. Закон об аудиторской деятельности не содержит норм, регулирующих вопросы осуществления внутреннего аудита, однако такие нормы встречаются в иных законодательных актах. В частности, ст.95 Федерального закона от 10 июля 2002 года №86 - ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» устанавливает, что «внутренний аудит Банка России осуществляется службой главного аудитора Банка России, непосредственно подчиненной Председателю Банка России» [12].

Отдельного внимания в рамках анализа аудита как составной части аудиторской деятельности заслуживает вопрос об аудиторском заключении, поскольку проведение аудита непосредственно заканчивается составлением данного документа. Согласно ч.1 ст.6 Закона об аудиторской деятельности, аудиторским заключением является официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Следовательно, именно обозначенное заключение будет являться внешне объективированной формой мнения аудитора о достоверности отчетности. Существует 2 формы аудиторского мнения: модифицированное и немодифицированное. В случае, если аудитор приходит к выводу, что представленная бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений, то мнение будет немодифицированным. В свою очередь, модифицированное мнение, согласно Международному стандарту аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [13], подразделяется на 3 типа: 1) мнение с оговоркой, которое выражается в случае, если искажения отчетности являются существенными, но не всеобъемлющими; 2) отрицательное мнение, которое выражается в случае наличия существенных и всеобъемлющих искажений в отчетности; 3) отказ от мнения, выраженный в том случае, когда аудитор не может получить достаточные доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.

В целях гарантии защиты прав аудируемых лиц законодатель закрепляет право признания аудиторского заключения заведомо ложным в том случае, если оно составлено без проведения аудита или составлено по результатам аудита, но явно противоречит содержанию документов, представленных и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда. Примечательно, что на практике часто возникают спорные ситуации, когда лица пытаются признать заведомо ложными документы, полученные ими при осуществлении сопутствующих аудиту услуг. В таком случае суды выражают позицию, согласно которой только аудиторское заключение как итоговый документ аудита

может быть признано заведомо ложным, тогда как при осуществлении сопутствующих аудиту услуг такой возможности не предоставляется. Так, в одном из своих определений Высший Арбитражный суд Российской Федерации указал, что «Законом № 307-ФЗ, которым урегулированы аудиторская деятельность и связанные с ней правоотношения, признание заведомо ложными результатов сопутствующих аудиту услуг не предусмотрено» [14].

Помимо аудита, который составляет практически большую часть деятельности аудиторов, составной частью их деятельности также являются сопутствующие аудиту услуги. Закон об аудиторской деятельности не содержит легального определения данной категории услуг. Однако, в соответствии с разъяснениями Минфина России, к сопутствующим аудиту услугам относится «выполнение отличных от аудита заданий, обеспечивающих разумную или ограниченную уверенность, а также заданий, не предусматривающих обеспечение уверенности в отношении информации» [15]. Перечень данного вида услуг устанавливается Приказом Минфина России от 9 марта 2017 года № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» [16], который подразделяет обозначенные услуги на 3 категории: услуги, обеспечивающие разумную уверенность; услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность; услуги, не обеспечивающие уверенность. Стоит заметить, что, в настоящее время в России сопутствующие аудиту услуги не имеют достаточного спроса со стороны экономических субъектов. Так, согласно сведениям статистики «Основные показатели рынка аудиторских услуг за 2024 год», всего по России аудиторские организации оказали сопутствующие аудиту услуги 3116 клиентам [17]. В свою очередь, услуга по проведению аудита была оказана 67 513 клиентам.

Кроме того, законодатель предусматривает возможность аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам оказывать прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги. К таким услугам, в частности, относятся: постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, налоговое консультирование, разработка и анализ инвестиционных проектов, обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью. Обозначенную категорию услуг могут оказывать как аудиторы, так и другие субъекты права в силу дозволения закона. Следовательно, можно заключить, что в качестве прочих выступают услуги, главным назначением которых является оказание помощи хозяйствующим субъектам в различных сферах деятельности.

Таким образом, исходя из проведённого исследования, можно сделать некоторые выводы. В настоящее время легальное определение аудиторской деятельности не содержит всех существенных признаков, присущих по своей правовой природе аудиторской деятельности как специфическому виду финансового контроля. Ввиду чего, представляется целесообразным внести изменения в соответствующую дефиницию и изложить её в следующей редакции: «аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность по оказанию аудиторских



услуг, осуществляемая на профессиональной основе аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами». Деятельность по проведению аудита играет важную роль в экономической сфере, поскольку в результате такой деятельности устанавливается степень точности данных финансовой отчетности, на основе которых экономические субъекты могут принимать обоснованные решения. Кроме того, проведение аудита в каждом конкретном случае обладает спецификой, что обуславливает проведение классификации аудита по различным основаниям. В свою очередь, сопутствующие аудиту услуги и прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги, также составляют существенную часть аудиторской деятельности, поскольку способствуют проведению аудита и оказанию повсеместной помощи в деятельности экономических субъектов.

Список литературы:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 26.12.2024) «Об аудиторской деятельности» // «Российская газета», № 267, 31.12.2008.
2. Терехов А.А. Аудит: законодательные решения. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 608 с.
3. Ершова И.В., Ершов А.А.. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. - Москва: Юриспруденция, 2011. – 280 с.
4. Басова А.В. Саморегулируемые организации как субъекты предпринимательского права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 — Москва, 2008. — 218 с.
5. Федеральный закон от 07.08.2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // «Российская газета», № 151-152, 09.08.2001 (утратил силу).
6. Предпринимательское право: Правовое сопровождение бизнеса: учебник для магистров / И. В. Ершова, Р. Н. Аганина, В. К. Андреев [и др.]; отв. ред. И. В. Ершова. — Москва: Проспект, 2017. — 848 с.
7. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.12.2024) «О бухгалтерском учете» // «Российская газета», № 278, 09.12.2011.
8. Информационное сообщение Минфина России от 07.07.2021 № ИС-аудит-46/2 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии» // Сайт Минфина России URL: <https://minfin.gov.ru/ru/> (дата обращения: 09.03.2026)
9. Аудит: учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т.А. Битюкова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, 2010. – 638 с.
10. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 № 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» // «Вестник Конституционного Суда РФ», № 3, 2003.

11. Закон РФ от 27.11.1992 № 4015-1 (ред. от 17.11.2025) «Об организации страхового дела в Российской Федерации» // «Российская газета», № 6, 12.01.1993.
12. Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ (ред. от 15.12.2025) «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» // «Парламентская газета», № 131-132, 13.07.2002.
13. «Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 16.10.2023) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> , 01.02.2019 (дата обращения: 09.03.2026).
14. Определение ВАС РФ от 23.10.2013 № ВАС-14535/13 по делу N А74-4071/2012 // СПС «Консультант Плюс».
15. Информационное сообщение Минфина России от 12.05.2017 № ИС-аудит-17 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии» // Сайт Минфина России URL: <https://minfin.gov.ru/> (дата обращения: 09.03.2026).
16. Приказ Минфина России от 09.03.2017 № 33н (ред. от 18.02.2022) «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 11.05.2017 (дата обращения: 10.03.2026).
17. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2024 г. // Сайт Минфина России URL: <https://minfin.gov.ru/> (дата обращения: 10.03.2026).