

МИНОБРНАУКИ РОССИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМЕНИ Н.Г.ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра таможенного, административного и финансового права

**АУДИТОРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ  
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ**

студентки 3 курса 364 группы  
направления подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»  
юридического факультета  
**Донской Валерии Витальевны**

Научный руководитель

доцент, к.ю.н. \_\_\_\_\_ А.С. Кондукторов

должность, уч. степень, уч. звание

подпись, дата

инициалы, фамилия

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

Заведующий кафедрой:

к.ю.н. \_\_\_\_\_ С.А. Овсянников

должность, уч. степень, уч. звание

подпись, дата

инициалы, фамилия

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

*Во введении* обоснована актуальность исследования аудиторского финансового как одного из перспективных элементов системы финансового контроля Российской Федерации, обеспечивающего сочетание интересов хозяйствующих субъектов и государства, снижая при этом расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на проведение контрольных мероприятий, определяемая тем, что на современном этапе возможности последнего в достижении целей финансового контроля не исчерпаны, что обусловлено отдельными несовершенствами действующего законодательства по вопросу осуществления внешнего контроля (надзора) за аудиторской деятельностью как ключевого механизма, обеспечивающего необходимый уровень качества аудита, юридической ответственности субъектов аудиторской деятельности как основного элемента обеспечения законности и правопорядка в данной сфере, а также отсутствием единства в доктрине финансового права по отдельным его аспектам, в том числе по вопросу понятийного аппарата, а также его места в системе финансового контроля Российской Федерации.

Вместе с тем, теоретическое осмысление и решение вышеназванных проблем предопределяет полноту правового регулирования аудиторского финансового контроля и практическую деятельность правоприменителей, оказывая непосредственное влияние на уровень востребованности его результатов.

*Степень разработанности проблемы.* Автором использовались труды ученых, занимающихся изучением финансового контроля как института финансового права. Этому вопросу посвящены работы таких авторов как Э.А. Вознесенский, М.А. Лапина, А.В. Лапин, И.Г. Львова, С.О. Шохин и др.

Изучению вопросов, связанных с аудиторским финансовым контролем и его местом в системе финансового контроля в Российской Федерации, посвящены работы таких авторов как А.А. Ершов, И.В. Ершова, А.Н. Зевайкина, В.И. Подольский и др.

*Объектом* исследования послужили общественные отношения, связанные с осуществлением финансового контроля, а также организацией и осуществлением аудиторского финансового контроля как отдельной и самостоятельной его разновидности.

*Предметом* исследования выступили правовые нормы, определяющие механизм правового регулирования аудиторского финансового контроля, а также практика применения и тенденции развития законодательства, регулирующего аудиторский финансовый контроль.

*Целью* исследования послужило определение места и роли аудиторского контроля в современной системе финансового контроля Российской Федерации, выявление его основных особенностей и проблем, связанных с осуществлением.

Для полноценной научной разработки заявленной темы были поставлены следующие *задачи*:

1. Определить понятие, значение и виды финансового контроля в Российской Федерации;
2. Исследовать вопрос о современной системе финансового контроля в Российской Федерации и месте аудиторского финансового контроля в указанной системе;
3. Определить понятие и значение аудиторского финансового контроля;
4. Определить основные этапы становления и развития отечественного аудита, а также его правовые основы;
5. Проанализировать вопрос о видах аудиторского финансового контроля на современном этапе развития российского законодательства;
6. Определить основные проблемы государственного регулирования и внешнего контроля (надзора) за аудиторской деятельностью;
7. Проанализировать проблемы юридической ответственности субъектов аудиторской деятельности.

*Теоретическую основу* исследования составили учебная литература, монографические и диссертационные исследования, статьи из периодических научных изданий по вопросам финансового контроля и аудиторского контроля как его разновидности, авторами которых являются Л.И. Булгакова, Э.А. Вознесенский, Г.Г. Востриков, Д.Н. Дружинин, А.А. Ершов, И.В. Ершова, А.Н. Зевайкина, А.Н. Кизилов, Ю.А. Крохина, В.М. Мандрица, В.И. Подольский, Е.В. Покачалова, О.В. Пугачева, И.В. Рукавишникова, М.Ф. Сафонова, В.А. Ситников, В.П. Суйц, Н.И. Химичева.

*Нормативную основу* исследования составили законодательные, подзаконные и локальные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

*Эмпирическая основа* исследования представлена актами высших судебных органов – разъяснениями Пленума Верховного Суда Российской Федерации, содержащимися в соответствующих постановлениях, Постановлениями Конституционного Суда Российской Федерации, принятыми по результатам проверки конституционности федеральных законов, а также материалами правоприменительной практики по рассматриваемой проблематике.

*Методологическую основу* исследования в соответствии с его целями, задачами, объектом и предметом исследования составили: всеобщий (диалектический) метод, предполагающий рассмотрение объекта познания в конкретной исторической обстановке и во взаимосвязи с другими явлениями, общенаучные методы – анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, сравнение, частно-научные методы – статистический и исторический, а также частно-правовые методы – формально-юридический и сравнительно-правовой.

*Научная новизна* исследования заключается в определении на основе научно обоснованных положений места и роли аудиторского финансового контроля в системе финансового контроля Российской Федерации, проблем, связанных с его организацией и осуществлением, а также обоснованием

возможных путей их решения посредством пересмотра отдельных положений действующего законодательства.

*Основные положения, выносимые на защиту.* По результатам проведенного исследования на защиту выносятся положения, содержащие в себе признаки научной новизны:

1. Предложено авторское определение понятия аудита как осуществляемую в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, требованиями, установленными Банком России и саморегулируемой организацией аудиторов, предпринимательскую деятельность аудиторов и аудиторских организаций, сведения о которых внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций, по проверке достоверности и полноты отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц их финансово-хозяйственных операций в целях обеспечения прав пользователей такой отчетности.

2. В целях совершенствования системы внешнего контроля (надзора) за аудиторской деятельностью как ключевого механизма повышения качества работы аудиторов и аудиторских организаций и уровня востребованности соответствующих результатов, предлагается:

– отнести к полномочиям Федерального казначейства осуществление внеплановых внешних проверок в отношении аудиторов и аудиторских организаций, не являющихся аудиторскими организациями, оказывающими услуги общественно значимым организациям, в случае поступления в указанный орган или саморегулируемую организацию аудиторов жалобы на действия (бездействие) аудиторской организации или аудитора, нарушающие обязательные требования, или получения таких сведений из средств массовой информации и иных источников;

– для практической реализации обозначенной функции возложить на саморегулируемую организацию аудиторов обязанность по своевременному направлению в Федеральное казначейство поступившей к ней жалобы на действия (бездействие) аудиторской организации или аудитора, нарушающие

обязательные требования, а также информированию последнего об обнаружении признаков нарушения ее членом обязательных требований на основании сведений, полученных из средств массовой информации или иных источников, для инициирования внеплановой внешней проверки;

– установить требование об обязательном участии в органах саморегулируемой организации аудиторов, осуществляющих внешний контроль деятельности и ведение дисциплинарного производства, наряду с лицами, состоящими в ее членстве, независимых лиц из числа служащих Федерального казначейства;

– установить требование о проведении плановых проверок аудиторских организаций, оказывающих услуги общественно значимым организациям, отнесенных к категории низкого риска, в целях анализа и оценки состояния их деятельности и соблюдения ими обязательных требований, периодичность которых определить до одного раза в пять лет.

3. В целях совершенствования действующего законодательства о юридической ответственности субъектов аудиторской деятельности предлагается:

– внести в главу 14 КоАП РФ отдельную статью, предусматривающую ответственность за осуществление аудиторской деятельности без вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов и внесения сведений о лице в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;

– внести изменения в статью 202 УК РФ, предусматривающую ответственность за злоупотребление полномочиями частными аудиторами, путем приведения понятийного аппарата указанной статьи в соответствие со специализированным законодательством об аудиторской деятельности в части определения надлежащего субъекта уголовной ответственности, в связи с чем исключить понятие «частный аудитор», заменив его понятием «аудитор»;

– в целях исключения фактов необоснованного ограничения права субъектов аудиторской деятельности на ее осуществление в связи с применением меры дисциплинарного воздействия в виде приостановления членства в саморегулируемой организации аудиторов, базирующейся на принципе усмотрения, предлагается на законодательном уровне установить исчерпывающий перечень оснований ее применения, критериями которых могут выступать характер реально наступивших негативных последствий в результате совершенного дисциплинарного нарушения, их систематичность.

*Теоретическая и практическая значимость* работы заключается в возможности использования обобщенного и проанализированного материала, а также результатов проведенного исследования при осуществлении научных исследований и дальнейшей разработке обозначенных проблем, а также в правотворческой деятельности в процессе подготовки предложений по совершенствованию действующего законодательства по поставленным в работе вопросам.

*Апробация результатов исследования* произведена посредством публикации научной статьи.

*Структура работы* обусловлена целями и задачами исследования и включает в себя введение, три главы, объединяющие восемь параграфов, заключение и список использованных источников.

*Глава первая* магистерской работы «Правовые основы организации и осуществления финансового контроля в Российской Федерации» посвящена исследованию правовых основ организации и осуществления финансового контроля в Российской Федерации.

*В первом параграфе* «Понятие, значение и виды финансового контроля в Российской Федерации» автором сделан вывод о том, что финансовый контроль – это важнейшее направление деятельности государственных и муниципальных органов, общественных институтов и хозяйствующих субъектов по проверке законности, обоснованности и эффективности

действий в области образования, распределения и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов.

Указанный вид контроля, сопровождая весь финансово-хозяйственный цикл, служит ключевым механизмом, обеспечивающим законность в сфере движения денежных средств, их эффективное использование и поддержание необходимого уровня финансовой дисциплины.

*Во втором параграфе* «Система финансового контроля в Российской Федерации» автором установлено, что действующая система финансового контроля состоит из двух звеньев: публичного финансового контроля, представленного государственным и общественным финансовым контролем, и непубличного – внутривозрастного и независимого аудиторского – финансового контроля.

Обособление указанных видов финансового контроля предопределено спецификой правового статуса контролируемых субъектов, правовой основой их деятельности, характером применяемых ими мер воздействия, а также особенностями контролируемой сферы – централизованные и децентрализованные денежные фонды соответственно.

*В третьем параграфе* «Понятие, значение и место аудиторского финансового контроля в системе финансового контроля Российской Федерации» автор пришел к выводу о том, что финансовый аудит занимает особое место в современной системе финансового контроля РФ, что связано с его двойственной природой, которая проявляется в том, что он, с одной стороны, является разновидностью независимого негосударственного финансового контроля, осуществляемого частными субъектами на основе договора гражданско-правового характера, в связи с чем опосредуется частноправовой формой, а с другой стороны, ему присущи отдельные черты, носящие публично-правовой характер, что наиболее отчетливо проявляются в рамках института обязательного финансового аудита, осуществляемого в отношении субъектов, деятельность которых предопределяет необходимость установления повышенных гарантий достоверности их финансовой

(бухгалтерской) отчетности. В анализируемом случае основной задачей финансового аудита выступает обеспечение стабильности деятельности аудируемых лиц, представление ими в соответствующие органы достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также предотвращение нарушений законодательства. В указанном аспекте аудиторский финансовый контроль приобретает значение инструмента обеспечения публично значимых целей. Вместе с тем, аудиторский финансовый контроль не подменяет собой государственный (муниципальный) контроль достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

*Вторая глава* магистерской диссертации «Правовое регулирование и сущность аудиторского финансового контроля в Российской Федерации» посвящена рассмотрению вопросов, связанных с правовым регулированием и сущностью аудиторского финансового контроля в Российской Федерации.

*В первом параграфе второй главы* «История становления и правовые основы организации и осуществления аудиторского финансового контроля в РФ» автор отмечает, что аудиторский финансовый контроль прошел несколько этапов становления в качестве самостоятельного вида финансового контроля. Началом данного процесса послужила перестройка систем хозяйствования, либерализация внешнеэкономической деятельности, начавшаяся в 1987 году. Автор отмечает, что на первых этапах аудит развивался в условиях директивного характера образования аудиторских организаций, а также отсутствия правовых и организационных основ его осуществления. С 1993 года формируется нормативно-правовая база его осуществления, контроля, аттестации аудиторов и лицензирования указанного вида деятельности, состоящая исключительно из подзаконных актов. В 2001 году происходит окончательное определение места аудиторского финансового контроля в отечественной системе финансового контроля, что обусловлено принятием специализированного закона в рассматриваемой сфере. В 2002 году начинают проводиться работы по стандартизации аудиторской деятельности, в связи с чем утверждаются

первые федеральные правила (стандарты) ее осуществления. Затем в 2008 году был принят действующий Закон об аудиторской деятельности, который обусловил формирование новой модели рынка аудиторских услуг. Так, создается механизм профессионального контроля за аудиторской деятельностью в лице саморегулируемой организации аудиторов, устраняется исторически сложившаяся избыточность государственного регулирования аудиторской деятельности за счет отмены ее лицензирования и установления требования об обязательном членстве аудиторов и аудиторских организаций в одной из саморегулируемой организации аудиторов. В 2014 году происходит переход аудиторского финансового контроля к международным стандартам аудита.

Автор отмечает, что на современном этапе нормативно-правовая основа аудиторской деятельности обладает завершенным характером и имеет четырехуровневую систему, которую образуют федеральные законы общего и специального характера, подзаконные акты, международные стандарты аудита, а также акты саморегулируемой организации аудиторов.

*Во втором параграфе* «Порядок и принципы осуществления аудиторского финансового контроля в Российской Федерации» автор приходит к выводу, что аудиторский финансовый контроль представляет собой строго упорядоченную деятельность, складывающуюся из последовательных и логически обусловленных действий, образующих аудиторский цикл. Структуру классического аудиторского цикла составляют 4 стадии – это преддоговорные мероприятия, планирование аудиторской проверки, ее проведение и составление аудиторского заключения.

Автор отмечает, что процесс организации и осуществления аудиторского контроля базируется на принципах, представляющих собой фундаментальные начала, отражающие его назначение и организационные подходы к осуществлению.

Автор обращает внимание, что поскольку аудиторский финансовый контроль представляет собой разновидностью финансового контроля, ему

присущи те же принципы, на которых строится осуществление финансово-контрольной деятельности в целом, за отдельными изъятиями. К последним автор относит принцип гласности, законности, плановости, независимости, объективности и компетентности, которые с учетом специфики аудита, в его контексте приобретают специфическое содержание и выражение.

*В третьем параграфе «Виды аудиторского финансового контроля»* автор отмечает, что в настоящее время аудиторский финансовый контроль реализуется в нескольких разновидностях, что обусловлено существованием различий в группах пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также их потребностях.

Автор приходит к выводу, что основным критерием дифференциации аудиторского финансового контроля выступает наличие в законодательстве императивного требования по вопросу его обязательного и систематического проведения. С учетом указанного критерия аудит разграничивается на обязательный, то есть проводимый в силу прямого указания об этом в законе вне зависимости от наличия волеизъявления хозяйствующего субъекта, и инициативный, осуществляемый на основании решения аудируемого лица.

В зависимости от частоты проведения аудиторского финансового контроля он разграничивается на первоначальный и повторяющийся. В первом случае проверка, проводится аудиторской организацией или аудитором впервые в отношении конкретного аудируемого лица и предполагает отсутствие у контролирующего субъекта необходимой информации об особенностях деятельности проверяемого лица и системе его внутреннего контроля. Повторяющийся аудит, напротив, осуществляется аудитором повторно, регулярно, основываясь при этом на знании специфики аудируемого лица и организации бухгалтерского учета последнего.

Автор приходит к выводу о наличии риска утрата независимости аудиторов от аудируемого лица при повторяющемся аудите, в связи с чем полагает целесообразным установление на законодательном уровне запрета

на проведение аудита лицами, осуществлявшими аудиторскую проверку хозяйствующего субъекта на протяжении последних 5 лет.

*Третья глава* магистерской диссертации «Современные проблемы организации и осуществления аудиторского контроля в Российской Федерации» посвящена выявлению и анализу проблем организации и осуществления аудиторского контроля в Российской Федерации.

*В первом параграфе третьей главы* «Проблемы государственного регулирования и контроля (надзора) аудиторской деятельности в Российской Федерации» автор отмечает, что на современном этапе институциональная основа системы внешнего (контроля) надзора за аудиторской деятельностью подверглась изменениям, принятым в рамках реализации Концепции развития аудиторской деятельности в РФ, связанным с приданием последнему более адресного и целевого характера за счет расширения состава контролирующих органов. С учетом изложенного, данная функция стала реализовываться в процессе деятельности трех субъектов – саморегулируемой организации аудиторов, Федерального казначейства и Банка России, разграничение контрольных (надзорных) полномочий которых определяется характером деятельности и правовым статусом аудируемых лиц. В частности, круг подконтрольных Федеральному казначейству субъектов ограничен аудиторскими организациями, оказывающими аудиторские услуги общественно значимым организациям, а Банку России – аудиторскими организациями, оказывающими аудиторские услуги общественно значимым организациям на финансовом рынке. В свою очередь саморегулируемая организация аудиторов осуществляет внешний контроль деятельности аудиторских организаций и аудиторов, являющихся ее членами.

Автор приходит к выводу о существовании проблемы независимости и объективности внешнего контроля деятельности аудиторских организаций и аудиторов, осуществляемого саморегулируемой организацией аудиторов. Указанный тезис автор базирует на наличие имущественной и

организационной зависимости последней от ее участников, которая обусловлена формированием ее имущества преимущественно за счет регулярных и единовременных поступлений от ее членов, а также вхождением в состав ее органов, полномочных осуществлять внешний контроль деятельности и дисциплинарное производство, только состоящих в ее членстве лиц. Кроме того, соответствующий вывод автор обосновывает статистическими данными о результатах контрольной деятельности саморегулируемой организации аудиторов и Федерального казначейства, согласно которым в 2021 году последние меры воздействия были применены более, чем к 80% подконтрольных лиц, в то время как саморегулируемой организацией аудиторов – к 30%, то есть менее, чем к половине.

В качестве решения обозначенной проблемы автор предлагает отнести к полномочиям Федерального казначейства осуществление внеплановых внешних проверок в отношении аудиторов и аудиторских организаций, не являющихся аудиторскими организациями, оказывающими услуги общественно значимым организациям, в случае поступления в указанный орган или саморегулируемую организацию аудиторов жалобы на действия (бездействие) последних, или получения таких сведений из средств массовой информации, а также иных источников.

Для практической реализации обозначенной функции автор предлагает возложить на саморегулируемую организацию аудиторов обязанность по своевременному направлению в Федеральное казначейство поступившей к ней жалобы на действия (бездействие) аудиторской организации или аудитора, а также информированию последнего об обнаружении признаков нарушения ее членом обязательных требований на основании сведений, полученных из средств массовой информации, или иных источников для инициирования внеплановой внешней проверки.

Автор полагает, что данные изменения, с одной стороны, обеспечат осуществление внешнего контроля деятельности аудиторов и аудиторских организаций на началах объективности, беспристрастности и

инстанционности, а с другой, не повлекут существенного увеличения административной нагрузки на Федеральное казначейство, что обусловлено аксессуарным характером указанного контроля.

Кроме того, решение обозначенной проблемы автор видит в необходимости изменения персонального состава Дисциплинарной комиссии и Комиссии по контролю деятельности саморегулируемой организации аудиторов. С учетом изложенного, автор предлагает дополнить локальные акты последней требованием об обязательном участии в них наряду с лицами, состоящими в членстве в саморегулируемой организации аудиторов, независимых лиц из числа служащих Федерального казначейства.

Автор приходит к выводу, что данное изменение позволит обеспечить более беспристрастный подход к решению вопроса о применении к подконтрольным саморегулируемой организации аудиторов субъектам мер дисциплинарного воздействия, а также к осуществлению в отношении них внешнего контроля.

*Во втором параграфе третьей главы «Проблемы юридической ответственности субъектов, осуществляющих аудиторский финансовый контроль в Российской Федерации» автор отмечает, что в настоящее время субъекты аудиторской деятельности несут гражданско-правовую, дисциплинарную, административную и уголовную виды ответственности. Исходя из анализа действующего законодательства автор приходит к выводу о наличии пробелов и дефектов в правовом регулировании ответственности за нарушения в анализируемой сфере.*

К вышеуказанным проблемам автор относит отсутствие нормы об административной ответственности аудиторов и аудиторских организаций за осуществление аудиторской деятельности в нарушение требования о членстве в саморегулируемой организации аудиторов. В целях исключения возможности вывода незаконной аудиторской деятельности из-под сферы действия административно-правового регулирования автор полагает необходимым дополнить действующий КоАП РФ нормой, устанавливающей

ответственность за осуществление аудиторской деятельности при отсутствии специального права.

Кроме того, автор приходит к выводу о несовершенстве уголовного закона в части установления ответственности за злоупотребление полномочиями в указанной сфере, в связи с тем, что соответствующая норма, обладающая бланкетным характером, при определении субъекта уголовной ответственности оперирует понятиями, не соответствующими понятийному аппарату специализированного законодательства. Учитывая изложенное, автор полагает необходимым внести изменения в ст. 202 УК РФ путем замены понятия «частный аудитор» понятием «аудитор», что исключит возможность возникновения проблем с определением надлежащего субъекта уголовной ответственности.

Автор отмечает наличие проблем, связанных с дисциплинарной ответственностью аудиторов и аудиторских организаций, в связи с тем, что действующие правовые акты допускают возможность применения наиболее строгих мер воздействия, основываясь на принципе усмотрения. С учетом указанного обстоятельства, автор полагает необходимым на законодательном уровне установить исчерпывающий перечень обстоятельств, при которых в отношении субъекта аудиторской деятельности может быть принято решение о приостановлении членства или исключении из членов саморегулируемой организации аудиторов.

*В заключение* представлены авторские научно обоснованные выводы по результатам проведенного исследования.

*Перечень публикаций магистранта по исследуемой теме.*

1. Донская, В.В. Проблемы внешнего контроля (надзора) за аудиторской деятельностью в Российской Федерации // Молодой ученый. 2022. № 52 (447). С. 241-244.