

## Forensic-проект «Аудит & комплаенс»

### Аудиторская деятельность: некоторые вопросы правоприменения

**Аннотация.** В статье рассмотрен правовой статус аудитора как субъекта рынка услуг. Дана характеристика концепции развития аудиторской деятельности, освещены основные новеллы законодательства, регулирующие аудиторскую деятельность на современном этапе. Обращено внимание на трансформацию подхода к содержанию аудиторских услуг как базовой категории аудиторского законодательства. Анализируются целесообразность расширения и уточнения предмета аудита, формирование критериев обязательного аудита, проблематика сопутствующих услуг, а также налоговое консультирование как сопутствующая услуга аудитора.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, аудитор, аудиторская услуга, бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудируемые лица, обязательный аудит, сопутствующая услуга, налоговое консультирование.



**Рената Надимовна АГАНИНА,**  
доцент кафедры  
предпринимательского  
и корпоративного права  
Университета  
имени О.Е. Кутафина  
(МГЮА),  
кандидат юридических наук  
[rnaganina@msal.ru](mailto:rnaganina@msal.ru)  
125933, Россия, г. Москва,  
Садовая-Кудринская ул., д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2022.100.12.127-138

**Renata N. AGANINA,**

Associate Professor of the Entrepreneurial and Corporate Law Department  
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),  
Cand. Sci. (Law)  
[rnaganina@msal.ru](mailto:rnaganina@msal.ru)  
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

**Nana G. APRESOVA,**

Associate Professor of the Entrepreneurial and Corporate Law Department  
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),  
Cand. Sci. (Law), Assistant professor  
[ngapresova@msal.ru](mailto:ngapresova@msal.ru)  
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

**Audit activity: some issues of law enforcement**

**Abstract.** The article considers the legal status of the auditor as a subject of the services market. The concept of audit activity development is characterised; the main novelties of the legislation regulating audit activity at the present stage are highlighted. Attention is drawn to the transformation of the



**Нана Гурамовна АПРЕСОВА,**  
доцент кафедры  
предпринимательского  
и корпоративного права  
Университета имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА),  
кандидат юридических  
наук, доцент  
[ngapresova@msal.ru](mailto:ngapresova@msal.ru)  
125933, Россия, г. Москва,  
Садовая-Кудринская ул., д. 9

© Р. Н. Аганина,  
Н. Г. Апрецова, 2022

*approach to the content of audit services as a basic category of audit legislation. The expediency of expanding and clarifying the subject of the audit, the formation of criteria for a mandatory audit, the problems of related services, as well as tax consulting as a related service of the auditor are analyzed.*

**Keywords:** *audit activity, auditor, audit service, accounting, accounting (financial) statements, audited entities, mandatory audit, related service, tax consulting.*

Современный формат осуществления предпринимательской деятельности, сопряженный с процессами цифровизации экономики, базируется на принципе достоверности используемой в деловой практике информации. В связи с этим значение аудиторской деятельности, в рамках которой осуществляется подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности, несомненно, должно возрастать.

Функционирование рынка аудиторских услуг зависит от многих факторов, которые можно условно разделить на формы внешнего и внутреннего воздействия на отрасль. К первой категории традиционно относят состояние деловой и инвестиционной среды, политическую и экономическую повестку на международной арене. Внутренними факторами воздействия на аудиторскую деятельность являются: несовершенство нормативной базы в области рассматриваемых отношений, низкий уровень престижа профессии аудитора в России, угасание роли саморегулирования, отсутствие мотивации у субъектов предпринимательской деятельности в обращении к аудиторам.

Очевидно, что в сложившейся непростой ситуации законодатель должен проявлять гибкость в отношении регуляторного воздействия на аудиторскую отрасль, по возможности оперативно реагировать на конъюнктуру изменения рынка и осуществлять вдумчивое реформирование данной области.

Определенные шаги в этом направлении уже делаются. Так, распоряжением Правительства РФ была утверждена Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года<sup>1</sup>. Почетный профессор Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) Т. Я. Хабриева отмечает, что в настоящее время документы программного характера «выступают ориентиром для законодателя, определяя не только отношения, подлежащие урегулированию, но и правовые средства, которые должны быть использованы»<sup>2</sup>.

Концепция развития аудиторской деятельности до 2024 года состоит из пяти разделов: общие положения; цель и основные задачи развития аудиторской деятельности; основные проблемы развития аудиторской деятельности; приоритетные направления развития аудиторской деятельности; механизмы и ожидаемый результат реализации Концепции.

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 31 декабря 2020 г. № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // СЗ РФ. 2021. № 2 (ч. II). Ст. 532.

<sup>2</sup> Волкова Н. С. Эффективность права и модернизация экономики // Журнал российского права. 2010. № 2. С. 136—141.

Таким образом, разработчиками Концепции систематизирован накопленный опыт осуществления аудиторской деятельности, выявлены основные барьеры, препятствующие упрочению основ аудиторской практики в деловой среде, и обозначены направления дальнейшего развития.

Для реализации положений данной Концепции был принят Федеральный закон от 2 июля 2021 г. № 359-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации», которым внесены ряд изменений в законодательство Российской Федерации об аудиторской деятельности, в частности в Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон об аудите).

Основные новеллы связаны с уточнением терминологии законодательства в области аудита, совершенствованием системы регулирования аудиторской деятельности, определением порядка оказания аудиторских услуг общественно значимым организациям, изменением подхода к подготовке аудиторского заключения.

Авторы статьи не ставят перед собой задачу всестороннего комплексного исследования проблематики аудиторской деятельности на современном этапе и считают целесообразным обратить внимание на трансформацию подхода к содержанию аудиторских услуг как базовой категории аудиторского законодательства.

Процесс реформирования аудиторской отрасли позволяет вычленить несколько тенденций и проблем в сфере рассматриваемых отношений:

## 1. Целесообразность расширения и уточнения предмета аудита

Для реализации Концепции по развитию аудита до 2024 года Минфином России был подготовлен соответствующий план, предполагающий хронологическую последовательность отдельных этапов по совершенствованию отрасли. Даже беглый взгляд на предлагаемые регулятором меры позволяет со многими из них согласиться.

Действительно, назрела необходимость повысить практическую ценность аудиторского заключения для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности за счет поэтапного введения расширенного формата аудиторского заключения для разных групп аудируемых лиц. Следует поддержать задачу повышения защищенности заказчиков аудиторских услуг и иных заинтересованных лиц в случаях недобросовестной практики субъектов аудиторской деятельности за счет совершенствования механизмов обеспечения имущественной ответственности аудиторских организаций, аудиторов. Необходимо совершенствовать институт обязательного аудита.

Любопытно, что при всем многообразии задач и направлений по совершенствованию рынка аудиторских услуг на первый план Минфин России ставит мероприятие с обещающим названием «совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности». Предполагаемым результатом данного этапа должно стать уточнение предмета и сферы аудиторской деятельности, в том числе посредством расширения предмета аудиторской деятельности. Сущность аудиторской деятельности сводится к оказанию аудиторских услуг, которые



подразделяются на непосредственно сам аудит и сопутствующие аудиту услуги. Очевидно, что планируются законодательные изменения в отношении указанных категорий. И первые шаги в этом направлении уже предпринимаются.

В целом тенденция к расширению *предмета аудита* ориентирована на международную практику и на первый взгляд заслуживает исключительно положительной оценки. Однако в действительности такие изменения являются следствием более масштабных трансформаций в области аудита. Так, согласно последней редакции Закона об аудите под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная не только базовым актом в данной сфере, а именно Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете), но и изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, а также *нормативными актами Банка России*. На наш взгляд, содержательных изменений в предмете аудита в связи с упоминанием нормативных актов Банка России не происходит, так как именно Банк России является органом государственного регулирования бухгалтерского учета, учитывающим специфику составления бухгалтерской отчетности отдельными экономическими субъектами.

Согласно статье 21 Закона о бухгалтерском учете к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: обязательные для исполнения *отраслевые стандарты*, утверждаемые Банком России в отношении особенностей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности поднадзорных Банку России субъектов<sup>3</sup>; *нормативные акты Банка России* в отношении, например, планов счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств и порядка их применения; *документы для организации и ведения бухгалтерского учета Центральным банком Российской Федерации*.

Фактически предметом аудита выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность и консолидированная отчетность. На наш взгляд, уточнение предмета аудита в данном случае носит исключительно формальный характер и объясняется необходимостью подчеркнуть статус Банка России как еще одного регулирующего органа в области аудита. Складывается ощущение, что многие новеллы Закона об аудите следует рассматривать через призму возникшего «регуляторного треугольника».

Вопрос наделения Банка России контрольными полномочиями в области рассматриваемых отношений является неоднозначным. С одной стороны, «триада регуляторов» в лице Федерального казначейства, Банка России и саморегулируемой

<sup>3</sup> В качестве примера можно привести Положение Банка России от 3 февраля 2016 г. № 532-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета "Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг, акционерных инвестиционных фондов, организаторов торговли, центральных контрагентов, клиринговых организаций, специализированных депозитариев инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, управляющих компаний инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств, страховых брокеров»».

организации аудиторов «Содружество» может привести к чрезмерной заурегулированности, что, как правило, оказывает негативное воздействие на рынок. С другой стороны, Банк России заинтересован в регулировании лишь одного сегмента рынка и повышении качества оказываемых аудиторских услуг исключительно его поднадзорным организациям. Все, что находится за пределами финансового рынка, не входит в зону повышенного внимания мегарегулятора.

С этой точки зрения «диверсификация регуляторного воздействия» видится разумным решением<sup>4</sup>. Однако сто́ит отметить, что само аудиторское сообщество в свое время выступало с критикой наделения Банка России надзорными полномочиями по причине особого статуса мегарегулятора, который может выступать также и в роли аудируемого лица<sup>5</sup>. Аудиторская проверка надзорного органа ведет к возникновению конфликта интересов аудитора и аудируемого лица, нарушению принципа независимости<sup>6</sup>.

Таким образом, на наш взгляд, расширение предмета аудита носит несколько искусственный характер.

## 2. Формирование критериев обязательного аудита

Единственной разновидностью аудита, получившей законодательную регламентацию, является обязательный аудит. Минфин России систематизировал случаи проведения обязательного аудита за 2021 г. и в настоящий момент<sup>7</sup> в указанном перечне содержится 83 позиции<sup>8</sup>. Для сравнения: в 2014 г. таких случаев было 56. Таким образом, мы наблюдаем практику расширения субъектного состава, подпадающего под необходимость проводить аудит. С другой стороны, пересмотр критериев для проведения обязательного аудита может автоматически вывести за скобки целый пласт субъектов, чья хозяйственная деятельность имеет значение для экономики страны.

Ретроспективный взгляд на развитие аудиторской деятельности свидетельствует о том, что законодатель всегда придерживался вариативности в выборе критериев для проведения обязательного аудита, что следует оценить положительно. Данного курса придерживается государство и сегодня. Мощные последствия пандемии; перманентное применение международных санкций в отношении российских предпринимателей — эти и многие другие факторы социально-экономического характера негативно отражаются на осуществлении предпринимательской деятельности и меняют конъюнктуру рынка. В подобных условиях законодатель вынужден пересматривать критерии для проведения обязательного аудита в целях обеспечения баланса интересов как самого государства, так и бизнес-сообщества.

<sup>4</sup> Аганина Р. Н. Современный формат регулирования аудиторской деятельности // Юридические исследования. 2022. № 9.

<sup>5</sup> URL: [http://org-rsa.ru/upload/Tablica\\_predl\\_BR\\_SRO.pdf](http://org-rsa.ru/upload/Tablica_predl_BR_SRO.pdf).

<sup>6</sup> URL: [https://auditor-sro.org/pc/actions/info\\_bankcross1/](https://auditor-sro.org/pc/actions/info_bankcross1/).

<sup>7</sup> По состоянию на 19.01.2022.

<sup>8</sup> URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/index.php?id\\_4=126466](https://minfin.gov.ru/ru/document/index.php?id_4=126466).



В сентябре 2022 г. Минфин России представил для общественных обсуждений доклад «Обязательное подтверждение отчетности (информации) в Российской Федерации»<sup>9</sup>. В документе обращено внимание на то, что расширение спектра аудируемых лиц может привести к дискредитации института аудита и недобросовестной конкуренции на рынке аудиторских услуг. Отмечается, что доклад подготовлен с целью организации и проведения общественных консультаций по поводу пересмотра сферы обязательного подтверждения отчетности (информации). Респонденты должны оценить такие общие принципы установления случаев обязательного проведения аудита, как наличие широкого круга пользователей предмета подтверждения и заинтересованность пользователей в подтверждении достоверности своей отчетности. Разработчики аналитического доклада подчеркивают, что сегодня отсутствует общий подход к определению критериев для проведения обязательного аудита.

Ряд условий проведения обязательного аудита изменились с течением времени, константой остается лишь общественная значимость аудируемого лица, определяемая через качественные и количественные показатели. К *качественным критериям* можно отнести организационно-правовую форму и вид деятельности аудируемого лица. *Количественным критерием* следует считать масштаб деятельности аудируемого лица. Приведены следующие статистические данные при анализе рассматриваемых критериев в перечне случаев проведения обязательного аудита: организационно-правовая форма — 24 случая; вид деятельности — 37 случаев; масштабы деятельности — 1 случай; в оставшихся ситуациях применяется *комбинация критериев*.

Согласимся, что одним из базовых оснований для проведения обязательного аудита традиционно выступают финансовые показатели экономической деятельности, которые являются инфляционно устойчивыми, понятными и прозрачными, хотя и весьма условными. Нельзя не отметить, что увеличение количественных порогов по доходу до 800 млн рублей освободило малое предпринимательство от обязательного аудита, что расценивается экспертами весьма неоднозначно. С одной стороны, заключение договора об оказании аудиторских услуг для малого предпринимателя может стать существенным финансовым бременем. Более того, при таком подходе наблюдается некое противоречие: законодатель предоставляет малому предприятию возможность перехода на упрощенную систему ведения бухгалтерского учета и при этом вводит необходимость обязательного аудита бухгалтерской отчетности, что приводит к дисбалансу требований. С другой стороны, малое предпринимательство представляет собой значимый сектор экономики и государство заинтересовано в подтверждении бухгалтерской отчетности этих субъектов.

Еще одним классическим основанием для проведения обязательного аудита выступает критерий организационно-правовой формы. Статистические данные свидетельствуют о том, что хозяйственные общества представляют собой наиболее распространенную организационно-правовую форму в России. До реформы гражданского законодательства применительно к хозяйственным обществам

<sup>9</sup> URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=300468-doklad\\_dlya\\_obshchestvennykh\\_konsultatsii\\_obyazatelnoe\\_podtverzhenie\\_otchetnosti\\_informatsii\\_v\\_rossiiskoi\\_federatsii](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=300468-doklad_dlya_obshchestvennykh_konsultatsii_obyazatelnoe_podtverzhenie_otchetnosti_informatsii_v_rossiiskoi_federatsii).

под обязательный аудит попадали только *открытые акционерные общества*. Отнесение открытых акционерных обществ к категории лиц, обязанных проводить аудит, логично и объясняется необходимостью защиты интересов массового инвестора.

Дальнейшая систематизация гражданского законодательства предопределила необходимость деления хозяйственных обществ на публичные и непубличные, что в итоге и нашло свое отражение в ГК РФ. Однако Закон об аудите не стал учитывать подобную градацию и под обязательный аудит по признаку организационно-правовой формы стали подпадать все акционерные общества — публичные и непубличные.

В редакции Закона об аудите от 31 декабря 2017 г. формулировка была следующая: обязательный аудит проводится в случае, если организация имеет организационно-правовую форму *акционерного общества*. Такое изложение критерия для проведения обязательного аудита естественным образом поставило вопрос о статусе непубличного акционерного общества как аудируемого лица (подчеркнем, что речь идет о проведении обязательного аудита, а не инициативного).

В ноябре 2021 г. на рассмотрение в Государственную Думу РФ был внесен законопроект № 19912-8 «О внесении изменений в Федеральный закон “Об акционерных обществах” и статью 5 Федерального закона “Об аудиторской деятельности” (в части оптимизации деятельности непубличных акционерных обществ)» (далее — Законопроект)<sup>10</sup>.

Авторы Законопроекта объясняли свою инициативу назревшей необходимостью пересмотра регулирования деятельности хозяйственных обществ в связи с их разделением на публичные и непубличные и освобождением отдельной категории непубличных акционерных обществ от обязательного ежегодного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. В качестве аргументов своей позиции разработчики Законопроекта отмечали, что требование проводить обязательный аудит представляет существенное бремя для юридического лица, не всегда является обоснованным и создает для субъектов излишние издержки, в первую очередь финансового характера.

Обратим внимание на то, что в настоящее время законодатель вернул прежний формат проведения обязательного аудита исключительно юридическими лицами, т.е. аудиторскими организациями. Очевидно, что ценовая политика оказания услуг аудиторскими организациями всегда была существенно выше, чем у индивидуальных аудиторов, которые ранее также могли участвовать в проведении обязательного аудита. Сокращение субъектного состава за счет устранения индивидуальных аудиторов с рынка обязательного аудита естественным образом приведет к повышению цен на оказание услуг юридическими лицами.

Условиями освобождения непубличного акционерного общества от проведения обязательного аудита, по мнению разработчиков Законопроекта, должны выступать следующие обстоятельства: ценные бумаги общества не допущены к торгам; общество не является профессиональным участником рынка ценных бумаг; в капитале общества не участвует Российская Федерация, субъект Российской

<sup>10</sup> URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/19912-8>.



Федерации или муниципальное образование; деятельность общества не характеризуется значительными масштабами.

Первые два критерия, а именно допуск ценных бумаг к обращению на торгах и статус профессионального участника рынка ценных бумаг, являются самостоятельными основаниями для проведения обязательного аудита. Доля участия государства в уставном капитале общества в размере не менее 25 % также предполагает необходимость проведения обязательного аудита с оговоркой о том, что договор на проведение обязательного аудита заключается по результатам проведения не реже чем один раз в пять лет электронного конкурса.

Таким образом, если первые три критерия вытекают непосредственно из Закона об аудите, то признак «масштаб деятельности» вызывает некоторое сомнение по причине отсутствия конкретизации.

Обращаясь к тексту аналитического доклада Минфина России, можно предположить, что «масштаб деятельности» определяется через следующие категории: срок существования организации, объем привлекаемых инвестиций, балансовая стоимость имущества, размер получаемого финансирования, состав членов организации, сумма расходов организации, объем проданного продукта.

Рассматриваемая законодательная инициатива в итоге была поддержана. С 1 января 2023 г. часть первая статьи 5 Закона об аудите будет дополнена пунктом 5 следующего содержания: обязательный аудит проводится в отношении бухгалтерской отчетности акционерных обществ, акции которых находятся в собственности Российской Федерации, субъекта Российской Федерации и (или) муниципального образования.

Поднятый вопрос об освобождении непубличных акционерных обществ от обязательного аудита заставляет задуматься, насколько оправдано пристальное внимание к организационно-правовой форме юридического лица в качестве самостоятельного основания для проведения аудиторской проверки. Всегда ли организационно-правовая форма всесторонне и полно отражает экономическую сущность юридического лица?

Если сторонники освобождения непубличных акционерных обществ усматривают некую «социальную несправедливость» в обязанности проводить обязательный аудит только исходя из отнесения к определенной организационно-правовой форме, то стоит отметить, что и статус публичного акционерного общества, обязанного проводить аудит, в ряде случаев вызывает вопросы.

Так, профессор И. С. Шиткина в своей научной статье отмечает, что в результате реформы гражданского законодательства «появилось множество акционерных обществ, которые не планировали привлекать средства инвесторов на финансовом рынке, но в процессе приватизации однократно разместили свои акции среди неопределенного круга лиц, что позволило в дальнейшем признать их публичными акционерными обществами»<sup>11</sup>. Автор подчеркивает, что в данном случае имеется «несоответствие между правовой формой юридического лица (публичное общество) и его экономическим (сущностным) содержанием (закрытая корпорация), что привело к возникновению квазипубличных обществ,

<sup>11</sup> Шиткина И. С. Правовой статус акционерного общества: проблемы идентификации и изменения // Журнал российского права. 2021. № 2.

вынужденных теперь нести дополнительные расходы, связанные с “обслуживанием” правового статуса публичного общества»<sup>12</sup>.

Безусловно, существует алгоритм, который позволяет обществу отказаться от своего публичного статуса, однако это не отменяет и того, что такой возможностью воспользовались не все субъекты и сегодня сохраняется значительная прослойка квазипубличных обществ. Конечно, не стоит и говорить, что в отношении отдельных публичных акционерных обществ, которые, по сути, таковыми не являются, следует сделать исключение и освободить их от проведения обязательного аудита. Однако существование квазипубличных обществ демонстрирует определенные недостатки концепции организационно-правовой формы как *самостоятельного критерия* для проведения обязательного аудита.

Очевидно, что для сбалансированности частных и публичных интересов при проведении обязательного аудита законодатель должен применять комбинированные критерии. Например, ООО «Ашан» с точки зрения организационно-правовой формы не подпадает под требование проведения обязательного аудита, а с позиции доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, или показателей по сумме активов бухгалтерского баланса такая обязанность возникает.

### 3. Проблематика сопутствующих услуг

Безусловно, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности представляет собой удельный вес в работе аудиторов и аудиторских организаций. Однако, помимо аудита, серьезный фронт работ составляет оказание аудиторами сопутствующих услуг. К сожалению, уровень востребованности аудиторских услуг остается крайне низким. Данный факт был отражен в Концепции аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года. По мнению разработчиков программного документа, основными причинами этого являются: недооценка субъектами экономической деятельности, собственниками и инвесторами ценности аудиторских услуг; ограниченный набор услуг, предлагаемых аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами; введение случаев обязательного аудита без учета потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отметим, что в настоящее время субъекты предпринимательской деятельности мало информированы о содержании аудиторских услуг, не имеют должного представления о предпочтительных для себя вариантах, не видят практического смысла в разграничении аудита и сопутствующих аудиту услуг. В первую очередь это касается субъектов малого и среднего предпринимательства. Полагаем, что интенсивная работа по информированию в сфере рассматриваемых отношений должна быть возложена на СРО аудиторов в рамках оказания методической поддержки. Эта проблема отражена и в Плане мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Шиткина И. С. Указ. соч.

<sup>13</sup> Приказ Минфина России от 12 февраля 2021 г. № 68 «Об утверждении Плана мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // СПС «КонсультантПлюс».



На данный период необходимо улучшить взаимодействие аудиторского сообщества с предпринимателями. Специалисты полагают, что именно обзорная проверка могла бы стать хорошей альтернативной проведению аудита для субъектов малого предпринимательства. Так, Е. А. Фенева в своем диссертационном исследовании отмечает, что «в ходе проведения обзорной проверки проводятся в основном только аналитические процедуры, проверки по существу и опросы, которые обходятся аудиторским организациям дешевле, чем детальные тесты, таким образом, стоимость услуги по проведению обзорной проверки снижается»<sup>14</sup>.

СРО аудиторов ассоциация «Содружество» 11 марта 2021 г. проводила круглый стол «Расширение спектра аудиторских услуг в Евразийском регионе». Спикер Е. Н. Гузов в своем выступлении отметил, что зачастую обзорную проверку именуют экспресс-аудитом, который позволяет оперативно выявить и минимизировать риски при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данная проверка характеризуется отсутствием проведения полного анализа ведения бухгалтерского учета. В отличие от полноценного аудита, при обзорной проверке с меньшей долей тщательности проверяются бухгалтерские записи, а также не собираются аудиторские доказательства. Докладчик систематизировал основные преимущества обзорной проверки: сжатые сроки проведения и привлекательная ценовая политика. В обзорных проверках заинтересованы в первую очередь предприниматели, которые хотят быть в курсе ведения их оперативного учета, а также потенциальные инвесторы для оценки возможных рисков при вложении средств. Е. Н. Гузов подчеркнул, что результаты обзорных проверок востребованы при их представлении в банк для получения денежных средств<sup>15</sup>.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что востребованность в проведении аудита или сопутствующей услуги зависит от категории субъекта предпринимательской деятельности. Если представители крупного бизнеса подлежат обязательному аудиту, обладают достаточными финансовыми ресурсами для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, то субъекты малого и среднего предпринимательства зачастую лишены такой возможности. Для данной категории предпринимателей предпочтительнее обращаться к аудиторам за оказанием сопутствующих услуг<sup>16</sup>.

#### **4. Налоговое консультирование как связанная с аудиторской деятельностью услуга**

В соответствии с п. 7 ст. 1 Закона об аудите налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций — услуга, которая оказывается аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами наряду с прочими аудиторскими услугами. Все-

<sup>14</sup> Фенева Е. А. Учетно-аналитическое обеспечение формирования отчетности в организациях малого бизнеса : автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2020. С. 10—11.

<sup>15</sup> URL: <https://auditor-sro.org/pc/actions/pr-mezhdunarodnogo-ks-110321/>.

<sup>16</sup> Подробнее см.: Аудит & комплаенс: закон, доктрина, практика : монография / отв. ред. И. В. Ершова. М. : Проспект, 2022. С. 119—123.

стороннее изучение различных подходов к определению самого понятия «налоговое консультирование» позволяет сформулировать следующее толкование данного термина: налоговое консультирование — это деятельность, осуществляемая специалистами по оказанию консультационных услуг в сфере налоговых правоотношений с целью содействия своевременной и в полном объеме уплате законно установленных налогов и сборов, оптимизации налогового учета, а также обеспечения защиты прав и законных интересов участников отношений, регулируемых налоговым законодательством.

Стоит отметить, что «налоговое консультирование», оказываемое такими специалистами, как аудиторы, и «разъяснение по налогам и сборам», которое осуществляется налоговыми органами и Минфином России, — совершенно разные понятия. Ведь налоговые органы лишь информируют налогоплательщиков о действующем законодательстве в сфере налогов и сборов, а также разъясняют вопросы применения этого законодательства.

Аудиторы в рамках оказываемых аудиторских услуг разрабатывают рекомендации по применению конкретным налогоплательщиком налогового законодательства и формируют его документацию для представления в налоговые органы. Отличается и сама форма проведения. Налоговые органы проводят бесплатные консультации, семинары, а также иные мероприятия. Аудиторы же — индивидуальные консультации на платной основе. При этом следует также отметить, что налоговые органы наделены законодателем сроком в 30 дней для ответа на запрос налогоплательщика, а аудиторы оказывают свою услугу непосредственно по запросу клиента.

Для достижения целей налогового консультирования аудитор —налоговый консультант должен следовать определенным принципам: законности, профессионализма, объективности, добросовестности, независимости, конфиденциальности. Пожалуй, одним из самых важных принципов является принцип конфиденциальности, который заключается в сохранении коммерческой тайны и иной конфиденциальной информации, полученной от клиентов.

Необходимо отметить, что налоговое консультирование — это многогранный процесс, как и проблемы, с которыми сталкиваются налогоплательщики, он состоит из нескольких этапов, реализация которых зависит от вида налогового консультирования<sup>17</sup>. С учетом типа задач и метода ее решения выделяют несколько форм налогового консультирования: налоговый консалтинг, досудебное урегулирование налоговых споров, налоговая оптимизация, составление налоговой отчетности, представление интересов налогоплательщика в налоговых органах и в суде, налоговый аудит<sup>18</sup>. В зависимости от видов и форм консультирования меняется не только роль, но и характер ответственности аудитора — налогового консультанта.

Налоговое законодательство РФ постоянно претерпевает изменения. Поэтому существует потребность в получении такого специального вида услуг, как

<sup>17</sup> Подробнее см.: Налоговое консультирование: теория и практика : учебник / под ред. Н. И. Малис. М. : Инфра-М, 2017.

<sup>18</sup> См., например: Аккубекова Э. И. Налоговое консультирование: перспективы развития в Российской Федерации // Бакалавр. 2017. № 5—6.



налоговое консультирование, с появлением которого возникла новая категория профессиональных участников рынка оказания услуг — налоговых консультантов. Полагаем, что налоговое консультирование является одной из недостаточно урегулированных сфер в налоговой системе. В связи с этим наиболее остро стоит проблема нормативного регулирования налогового консультирования.

Еще в 2014 г. в Государственную Думу РФ на рассмотрение был внесен законопроект № 529626-6 «О налоговом консультировании», которым было предусмотрено ввести в России институт налоговых консультантов и налоговых консультаций. Однако данный законопроект был снят с рассмотрения, хотя и содержал целый ряд положений, заслуживающих, на наш взгляд, внимания<sup>19</sup>.

Преимуществами законопроекта «О налоговом консультировании» можно назвать: определение прав и обязанностей налогового консультанта и налоговой консультации; введение гарантии независимости налогового консультанта; запрет истребовать и изымать у налогового консультанта какие-либо документы или сведения, переданные клиентом, за исключением случаев, предусмотренных Уголовно-процессуальным кодексом РФ; определение порядка получения статуса налогового консультанта; создание специального реестра налоговых консультантов.

По нашему мнению, принятие такого закона необходимо для того, чтобы им могли руководствоваться аудиторы при оказании услуги по налоговому консультированию.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Аганина Р. Н.* Современный формат регулирования аудиторской деятельности // *Юридические исследования*. — 2022. — № 9. — С. 10—24.
2. *Аккубекова Э. И.* Налоговое консультирование: перспективы развития в Российской Федерации // *Бакалавр*. — 2017. — № 5—6. — С. 22—28.
3. *Аудит & комплаенс: закон, доктрина, практика* : монография / отв. ред. И. В. Ершова. — М. : Проспект, 2022. — 304 с.
4. *Волкова Н. С.* Эффективность права и модернизация экономики // *Журнал российского права*. — 2010. — № 2. — С. 136—141.
5. *Налоговое консультирование: теория и практика* : учебник / под ред. Н. И. Малис. — М. : Инфра-М, 2017. — 416 с.
6. *Фенева Е. А.* Учетно-аналитическое обеспечение формирования отчетности в организациях малого бизнеса : автореф. дис. ... канд. экон. наук. — СПб., 2020.
7. *Шиткина И. С.* Правовой статус акционерного общества: проблемы идентификации и изменения // *Журнал российского права*. — 2021. — № 2. — С. 45—55.

<sup>19</sup> Проект федерального закона «О налоговом консультировании» от 23 мая 2014 г. № 529626-6 // СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.