

УДК 338.24.01

DOI: 10.17072/2218-9173-2019-3-437-454

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

Е. А. ЗИЗЕКАЛОВА

Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова,
г. Москва, Россия

Для цитирования:

Зизекалова Е. А. Проблемы и перспективы государственного регулирования аудиторской деятельности в России // *Ars Administrandi* (Искусство управления). 2019. Т. 11, № 3. С. 437–454. DOI: 10.17072/2218-9173-2019-3-437-454.

Введение: вопросы качества осуществления аудиторской деятельности в настоящее время приобретают высокую актуальность, что преимущественно связано с массовым прекращением деятельности общественно значимых организаций, получивших по результатам обязательного аудита положительное аудиторское заключение, подтвердившее достоверность сведений, отраженных в бухгалтерской отчетности компании. В статье рассматриваются основные аспекты регулирования деятельности аудиторских услуг в России, особенности современного состояния рынка аудита, а также перспективы регулирования аудита в России, которые опираются на основные тенденции реформирования контроля за деятельностью аудиторских организаций, осуществляющих аудит хозяйствующих субъектов, относящихся к категории общественно значимых.

Цель: всестороннее рассмотрение системы государственного регулирования аудиторской деятельности в России, анализ проблем и перспектив.

Методы: системный анализ основных показателей рынка аудиторских услуг за 2017–2018 годы, обзор нормативных правовых актов и методических документов, регламентирующих порядок осуществления аудиторской деятельности и контроля за оказанием аудиторских услуг в России, анкетирование участников рынка аудиторских услуг.

Результаты: проанализированы особенности современного этапа развития рынка аудиторских услуг, выражающиеся в недостаточной привлекательности аудиторской профессии, оттоке участников рынка аудиторских услуг, демпинге цен на аудиторские услуги. Рассмотрены основы государственного регулирования деятельности субъектов рынка аудиторских услуг, в том числе нормативно-правовое регулирование деятельности субъектов рынка аудита, проанализированы проблемы регулирования аудиторской деятельности в России, предложены пути совершенствования механизмов регулирования деятельности аудиторов и аудиторских организаций.

Выводы: среди основных проблем, связанных с регулированием аудиторской деятельности в России, выделены уклонение от проведения проверок, недостаточные меры ответственности за недобросовестное оказание аудиторских услуг, в том числе за выдачу аудиторских заключений, впоследствии признанных заведомо ложными. В качестве направлений совершенствования практики регулирования аудиторской деятельности предложено усилить меры ответственности за качество оказания аудиторских услуг, улучшить механизмы взаимодействия государства и саморегулируемых организаций аудиторов, обеспечить поддержку отечественных аудиторских организаций, относящихся к категории малого бизнеса, а также усовершенствовать положения законодательства об аудиторской деятельности в части пересмотра субъектов, отчетность которых подлежит обязательному аудиту в целях исключения из существующего перечня категорий компаний, вынужденных формально проходить процедуру проверки.

Ключевые слова: государственный контроль; государственное регулирование; аудит; аудиторская деятельность; аудитор; аудиторская организация; предпринимательская деятельность; законодательство об аудиторской деятельности; саморегулируемые организации аудиторов; рынок аудиторских услуг

ВВЕДЕНИЕ

Аудит является достаточно молодым видом предпринимательской деятельности, сформировавшимся преимущественно в силу регуляторных требований, обязывающих определенные категории организаций проходить процедуру обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вместе с тем за годы осуществления аудиторской деятельности была выявлена объективная необходимость государственного регулирования аудита, обоснованная в первую очередь тем, что результаты аудиторской проверки, подтверждающие данные отчетности аудируемых лиц, зачастую ложатся в основу принятия решений об инвестировании средств или иных форм выражения доверия такой организации.

Государственное регулирование аудиторской деятельности включает в себя нормативно-правовое регулирование и контроль за качеством оказания аудиторских услуг. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности осуществляет Министерство финансов Российской Федерации¹. Контроль за качеством оказания аудиторских услуг реализуется двумя субъектами – уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору в лице Федерального казначейства (до 2016 года – Федеральной службой финансово-бюджетного надзора²) и его территориальных органов и саморегулируемыми организациями аудиторов.

В соответствии с требованиями законодательства, регулирующего вопросы осуществления аудиторской деятельности в России, аудиторские услуги могут оказывать физические и юридические лица, состоящие в реестрах саморегулируемых организаций аудиторов, которые осуществляют на систематической основе контроль качества работы своих членов. На данный момент функционируют две саморегулируемые организации аудиторов – «Российский Союз аудиторов» (Ассоциация) и Ассоциация «Содружество» (ААС).

Однако объектом контроля, осуществляемого уполномоченным федеральным органом, являются лишь аудиторские организации, проводившие аудит общественно значимых хозяйствующих субъектов, определенных частью 3 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ)³.

¹ О Министерстве финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]: постановление Правительства Рос. Федерации от 30.06.2004 № 329. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48609/cd89f024c8a89b060b1780be65e57ec5f7e2c2f0/ (дата обращения: 26.07.2019).

² О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере [Электронный ресурс]: указ Президента Рос Федерации от 02.02.2016 № 41. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193262/ (дата обращения: 26.07.2019).

³ Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 26.07.2019).

Сегодня вопросы качества аудиторской деятельности, а с ними и вопросы регулирования аудита, приобретают особую актуальность в связи с тем, что многие объекты обязательного аудита спустя непродолжительное время после получения аудиторского заключения, содержащего положительное мнение о достоверности проаудированной отчетности, прекращают свою деятельность в результате банкротства или регуляторного лишения лицензии.

Несмотря на то, что на настоящий день система регулирования аудиторской деятельности полноценно сформирована, существует ряд сложностей, затрудняющих процесс регулирования субъектов рынка аудита. В их число входят: уклонение от проведения проверок, затруднительность процесса доказательства заведомой ложности аудиторского заключения, недостаточно развитая система наказаний за недобросовестное осуществление аудиторской деятельности. Также процесс контроля за деятельностью субъектов аудита осложняется рядом проблем рынка аудиторских услуг – систематическим оттоком аудиторов и аудиторских организаций из профессиональной среды, низкой привлекательностью аудиторской профессии среди молодых специалистов, диспропорциями на рынке аудиторских услуг в отношении крупного, малого и среднего бизнеса, демпингом цен на аудиторские услуги.

В статье изучаются современное состояние рынка аудиторских услуг, нормативные правовые акты, регулирующие вопросы осуществления аудиторской деятельности, результаты контроля качества работы аудиторов и аудиторских организаций. Кроме того, в рамках статьи проводится исследование привлекательности аудиторской профессии в форме анкетирования респондентов, чья деятельность связана с аудитом. По результатам анализа автором предлагаются пути совершенствования регулирования аудиторской деятельности в России, обладающие прикладным характером и имеющие перспективы комплексного применения в рамках реформирования регулирования аудиторской деятельности.

МЕТОДОЛОГИЯ (ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ) ИССЛЕДОВАНИЯ

Основы осуществления аудиторской деятельности, качество оказания аудиторских услуг широко рассматриваются в научных источниках. Так, технологиям и методике проведения аудиторских проверок, контролю качества аудита посвящены работы ряда отечественных ученых (Парушина и Кыштымова, 2017; Юдина и Черных, 2006).

Вопросы развития аудита рассматриваются в работах С. В. Черемисиной, Я. В. Соколова, А. А. Терехова, Г. И. Федоренко, И. В. Золотарева, Т. М. Коноплянник (Черемисина, 2014; Соколова и Терехов, 2004; Федоренко и Золотарева, 2010; Коноплянник, 2012). С. В. Черемисина в статье «Развитие аудита в России» отмечает следующие проблемы развития рынка аудиторских услуг: снижение количества клиентов, снижение количества аудиторских организаций, обострение кадрового вопроса, монополизация рынка аудиторских услуг крупнейшими аудиторскими организациями (Черемисина, 2014, с. 50). Несмотря на то, что статья С. В. Черемисиной была опубликована в 2014 году и многие аспекты, освещенные в статье, утратили свою актуальность под влиянием

многократных нормативных и организационных изменений, проблемы, отмеченные автором, характерны и для современного рынка аудиторских услуг.

Некоторым этапам развития аудиторской деятельности в России в научных работах уделялось особое внимание. Например, в работах И. Ю. Гедрафовой, А. Е. Суглобова, С. М. Бычковой, С. П. Суворовой широко обсуждался вопрос перехода на международные стандарты аудита (Гедрафова и др., 2015; Суглобов, 2007; Бычкова и Итыгилова, 2007, 2008; Суворова и др., 2007).

В то же время вопросы государственного регулирования аудита в России недостаточно освещены в научных источниках. Связано это в том числе с тем, что система регулирования аудиторской деятельности за короткий период ее функционирования подвергалась множеству изменений, в результате чего многие научные работы, авторы которых рассматривали вопросы осуществления аудиторской деятельности и регулирования аудита в России, утратили свою актуальность.

Отдельным аспектам контрольной деятельности, в частности вопросам применения риск-ориентированного подхода, посвящены работы Л. В. Адамской, А. Ф. Ноздрачева, А. В. Мартынова, Л. А. Евстратовой, В. Д. Тарасова, Е. Б. Козловой, Н. В. Фирфаровой, И. И. Кучерова, Н. А. Поветкиной (Адамская и др., 2016; Ноздрачев и др., 2017; Мартынов, 2016; Евстрафова, 2016; Тарасов, 2017; Козлова, 2017; Фирфарова, 2017; Кучеров и Поветкина, 2016; Поветкина, 2015). Различные подходы к определению термина «риск» рассматриваются в работах А. А. Суворовой, А. Н. Ляско, В. А. Якимовой, Д. В. Трошина, Дж. Ван Хорри, А. А. Арямова (Суворова и Ермоленко, 2016; Ляско, 2018; Якимова, 2017; Трошин, 2016; Ван Хорн, 2005; Арямов, 2009).

Вопросы функционирования саморегулируемых организаций и их взаимодействия с государством нашли отражение в трудах А. В. Щепотьева, З. М. Баймуратова, И. Н. Санниковой, Д. О. Грачева, Д. А. Петрова (Щепотьев, 2008; Баймуратов, 2010; Санникова, 2011; Грачев, 2009; Петров, 2015).

Особенностью представленной статьи является предельная актуальность нормативных правовых и методических материалов, а также данных о состоянии рынка аудиторских услуг, используемых для проведения аналитической работы. Кроме того, на основании указанных сведений автором в форме анкетирования проводится опрос, анализ результатов которого позволяет сделать вывод о непривлекательности аудиторской профессии на современном этапе развития рынка аудиторских услуг.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Используя методов системного анализа, рассмотрены основные показатели рынка аудиторских услуг⁴, согласно которым в последние годы наблюдается сокращение количества субъектов аудиторской деятельности: в период с 2017 по 2018 год рынок аудиторских услуг покинули порядка трехсот аудиторских организаций и ста аудиторов. Анализ данных о количестве лиц, сдав-

⁴ Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации [Электронный ресурс]: офиц. сайт М-ва финансов Рос. Федерации. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/ (дата обращения: 26.07.2019).

ших в 2017–2018 годы квалификационный экзамен на получение единого аттестата (см. табл.), свидетельствует о том, что отток аудиторов с рынка был еще более существенным и в 2017 году составил 4000 чел., а в 2018 году – 4400 чел.

Таблица / Table

Количество аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации в 2016–2018 годах / The number of audit organizations and auditors in the Russian Federation, 2016–2018

Аудиторские организации	На 01.01.2016	На 01.01.2017	На 01.01.2018	На 31.12.2018
Имеют право на осуществление аудиторской деятельности – всего, тыс.	5,1	5,0	4,8	4,7
в том числе аудиторские организации	4,4	4,4	4,2	4,1
из них организации, в штате которых имеется аудитор с единым аттестатом	1,9	2,0	2,0	2,0
индивидуальные аудиторы	0,7	0,6	0,6	0,6
Аудиторы – всего, тыс.	21,5	19,6	19,6	19,5
из них сдавшие квалификационный экзамен на получение единого аттестата	3,5	3,6	4,0	4,3

Источник: Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2018 году⁵.

При анализе количества субъектов рынка аудиторских услуг необходимо принимать во внимание наличие на рынке «мертвых душ» – аудиторов, числящихся одновременно в нескольких аудиторских организациях, которые не осуществляют профессиональной деятельности, а лишь способствуют соблюдению такими аудиторскими организациями законодательных требований по обеспечению минимальной численности аудиторов в штате. Учитывая данный факт, можно сделать вывод о том, что на самом деле реальным оказанием аудиторских услуг в России занимается гораздо меньшее количество юридических и физических лиц, нежели отражает статистика.

Наглядным доказательством низкой привлекательности аудиторской профессии в России является сокращение количества аудиторских организаций, осуществляющих аудиторскую деятельность меньше года. Так, в 2016 году в общем количестве аудиторских организаций доля аудиторских компаний, осуществлявших аудиторскую деятельность менее года, составляла 6,1 %, в то время как в 2017 и 2018 годах данный показатель составил 2,8 % и 2,7 % соответственно⁶.

⁵ Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2018 году [Электронный ресурс]: офиц. сайт М-ва финансов Рос. Федерации. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/ (дата обращения: 26.07.2019).

⁶ Там же.

В рамках исследования современного состояния рынка аудиторских услуг в период с мая по июль 2019 года проведен опрос путем заочного анкетирования субъектов аудиторской деятельности, в котором приняли участие 120 респондентов. Из общего числа опрошенных 95 % (114 человек) работают в настоящее время в аудите. Большая часть респондентов (90 человек, 75 %) не видит аудит своей единственной профессией, а 14,2 % (17 человек) респондентов не планируют продолжать работу в аудиторской компании, в которой они осуществляли профессиональную деятельность на момент прохождения опроса.

Статьей 4 Закона № 307-ФЗ определено, что аудитором является физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора, являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов⁷. Из 114 опрошенных, работающих в настоящее время в аудите, 64 % (73 чел.) не имеют аттестат аудитора. Из них 24 чел. не планируют получать аттестат аудитора, восемь респондентов планируют получить аттестат в долгосрочной перспективе, и лишь один – в ближайшие два года.

Необходимо отметить, что 37 из 73 респондентов, не обладающих аттестатом аудитора, осуществляют профессиональную деятельность в одной из компаний «большой четверки» («Делойт и Туш», «Прайсвотерхаускоперс», «Эрнст энд Янг», «КПМГ»). До 1989 года крупнейшие аудиторские организации образовывали «большую восьмерку», однако, в результате слияния «Deloitte, Haskins and Sells» и «Touche Ross», «Ernst & Whinney» и «Arthur Young & Co» «большая восьмерка» трансформировалась в «большую шестерку». В 1998 году тенденцию слияний продолжили компании «Price Waterhouse» и «Coopers & Lybrand». В 2002 году «большая пятерка» преобразовалась в «большую четверку» в результате прекращения деятельности компании «Arthur Andersen» после грандиозного скандала, порожденного банкротством «энергетического гиганта Америки» – компании «Энрон», финансовые махинации которой покрывала аудиторская компания.

Стоит подчеркнуть, что результаты проведенного опроса некорректно распространять на все аудиторские компании «большой четверки». Однако, обращаясь к данным Минфина России о состоянии рынка аудиторских услуг в 2018 году, важно отметить, что среди четырех аудиторских организаций с наибольшим доходом из 1700–1800 сотрудников лишь 230–270 обладают аттестатами аудитора⁸.

Как подчеркивала С. В. Черемисина, для сферы аудиторских услуг характерна монополизация рынка крупнейшими игроками (Черемисина, 2014, с. 50). По сведениям Минфина России, в 2018 году доля доходов четырех крупнейших аудиторских организаций в совокупных доходах всех аудиторских организаций составила 49,2 %, а в 2017 году данный показатель составлял 45,9 %. Доля доходов «большой четверки» от проведения обязательного аудита составила в 2018 году порядка 44,1 %, в то время как доля клиентов «большой четверки», отчетность которых была проаудирована, в общем количестве всех

⁷ Об аудиторской деятельности...

⁸ Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2018 году...

аудиторских организаций – 3,9 %⁹. Данный диссонанс свидетельствует о том, что наиболее обеспеченные организации, обязанные ежегодно проходить процедуру аудиторской проверки, доверяют свою отчетность аудиторским организациям, обладающим авторитетной репутацией не только на российском, но и на мировом рынке аудиторских услуг.

Такая неравномерность подтверждается и в отношении аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов: доля доходов компаний «большой четверки» от аудита общественно значимых организаций в совокупных доходах от проведения аудита всех общественно значимых организаций в 2018 году была равна 70,7 %, однако их доля в общем количестве общественно значимых организаций, отчетность которых была проаудирована, составила лишь 11,7 %¹⁰.

Стоит отметить, что в российском законодательстве не содержится определение термина «общественно значимого хозяйствующего субъекта». Употребляется данное понятие в «Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций», одобренных Советом по аудиторской деятельности в 2012 году, в соответствии с которыми под общественно значимыми хозяйствующими субъектами понимаются хозяйствующие субъекты, предусмотренные частью 3 статьи 5 Закона № 307-ФЗ, организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг, а также организации, которые представляют и (или) раскрывают консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности»¹¹. Именно в этом значении термин используется в целях настоящей статьи.

Возвращаясь к рассмотрению причин очевидного диссонанса в распределении количества клиентов и объема доходов от оказания услуг на рынке аудита, необходимо отметить такое явление, как демпинг цен на аудиторские услуги. В соответствии с данными рэнкинга крупнейших российских аудиторских организаций и групп, составленным рейтинговым агентством «RAEX» («РАЭК-Аналитика») на основе анализа данных официальной статистической формы отчетности субъектов аудиторской деятельности, которую аудиторские организации предоставляют в Минфин России, суммарная выручка ста крупнейших аудиторских организаций по итогам 2018 года увеличилась на 9 %¹². Это превышает официально установленные значения инфляции на уровне 4,3 %. Общий объем выручки данной категории аудиторских организаций составил 39 млрд руб., из которых 81 % принадлежит шести крупнейшим аудиторским организациям. Совокупный объем выручки аудиторских организаций, входящих в состав «большой четверки», составил 28,7 млрд руб. Лидером по объему выручки признана аудиторская компания

⁹ Там же.

¹⁰ Там же.

¹¹ *Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций* [Электронный ресурс]: протокол Совета по аудит. деятельности от 20.09.2012 № 6. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135756/ (дата обращения: 26.07.2019).

¹² *Список крупнейших российских аудиторских организаций (субъектов аудиторской деятельности) по итогам 2018 года* [Электронный ресурс] // РАЭК-Аналитика. URL: <https://raex-a.ru/rankingtable/auditors/2018/main/> (дата обращения: 26.07.2019).

«КПМГ», выручка которой в 2018 году составила 10,6 млрд руб., или чуть больше четверти совокупного объема выручки ста крупнейших аудиторских компаний России.

По данным Министерства финансов Российской Федерации общий объем оказанных аудиторских услуг составил в 2018 году 58,8 млрд руб., увеличившись на 5 млрд в сравнении с 2017 годом¹³. Таким образом, выручка аудиторских организаций, не вошедших в сотню крупнейших, составила порядка 20 млрд руб.

В соответствии со сведениями о распределении аудиторских организаций по масштабам бизнеса, в 2017 и 2018 годах доля малых аудиторских организаций составляла 90,8 % и 90,7 % соответственно в общем количестве аудиторских организаций. Доля малых аудиторских организаций в общем объеме оказанных услуг составила в 2017 и 2018 годах 22,7 % и 21,3 % соответственно, а доля малых аудиторских организаций в общем количестве клиентов, отчетность которых была проаудирована, в 2017 и 2018 годы была равна 63,7 % и 62,2 % соответственно¹⁴.

Неравномерность в распределении количества клиентов и доходов свидетельствует о демпинге цен на аудиторские услуги, спровоцированным в том числе наличием среди клиентов аудиторов организаций, обязанных в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации ежегодно проходить процедуру аудита, в то время как реального пользователя проаудированной отчетности таких организаций не существует. По мнению партнера компании «Делойт» (СНГ) Игоря Токарева распространенность формального подхода к прохождению аудиторской проверки объясняется наличием большого количества компаний, для которых обязательность аудита не сопровождается требованиями и механизмами раскрытия финансовой отчетности широкому кругу пользователей и контрагентов¹⁵.

Решение сложившейся проблемы возможно в том числе путем совершенствования механизмов регулирования аудиторской деятельности. На сегодняшний день аудиторская деятельность в России регулируется Законом № 307-ФЗ, стандартами аудиторской деятельности, «Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций», «Кодексом профессиональной этики аудиторов».

Как отмечалось выше, органом, уполномоченным на осуществление нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, является Минфин России, а контроль качества работы аудиторских организаций, проводивших аудит общественно значимых хозяйствующих субъектов, осуществляет Федеральное казначейство. Нормативно-правовое регулирование и контроль качества оказания аудиторских услуг составляют государственное регулирование аудиторской деятельности.

Попытки формирования системы регулирования аудиторской деятельности в России предпринимались с начала 1990-х годов, однако первый про-

¹³ Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2018 году...

¹⁴ Там же.

¹⁵ Рушайло П. Аудит мимо денег. Экономический кризис больно ударил по рынку аудита: прибыльность бизнеса падает параллельно с ценами на услуги и престижем профессии // Аудит и консалтинг. 2017. 25 окт. С. 2.

фильный закон, регулирующий вопросы осуществления аудиторской деятельности, был принят лишь в 2001 году – Федеральный закон от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Контроль качества аудиторской деятельности, осуществляемый государственным органом, впервые стал практиковаться в 2011–2012 годах.

Правовые основания реализации контроля качества работы аудиторских организаций закреплены в Законе № 307-ФЗ, Федеральном законе от 26 декабря 2008 года № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»¹⁶ (далее – Закон № 294-ФЗ), Положении о Федеральном казначействе¹⁷, Положении о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля¹⁸, Административном регламенте исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций¹⁹.

До 2017 года вопросы реализации государственного контроля за аудиторскими организациями регулировались статьей 10 Закона № 307-ФЗ «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов», положения которой распространялись и на контроль, осуществляемый саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов. В 2017 году были приняты поправки в Закон № 307-ФЗ, в соответствии с которыми вопросы осуществления контроля качества работы аудиторских организаций, проводивших аудит общественно значимых хозяйствующих субъектов, были выведены в отдельную статью 10.1²⁰. Это позволило вывести функцию по государственному контролю качества работы аудиторских организаций из-под действия Закона № 294-ФЗ в части установления особенностей организации и проведе-

¹⁶ *О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля* [Электронный ресурс]: федер. закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83079/ (дата обращения: 30.07.2019).

¹⁷ *О Федеральном казначействе* [Электронный ресурс]: постановление Правительства Рос. Федерации от 01.12.2004 № 703. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50565/ (дата обращения: 26.07.2019).

¹⁸ *Об утверждении Положения о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля* [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 18.12.2015 № 203н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_195785/ (дата обращения: 30.07.2019).

¹⁹ *Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»* [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 11.01.2013 №3н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147835/ (дата обращения: 30.07.2019).

²⁰ *О внесении изменений в статью 1 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» и Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»* [Электронный ресурс]: федер. закон от 01.05.2017 № 96-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216075/ (дата обращения: 30.07.2019).

ния проверок, касающихся вида, предмета, оснований проведения проверок, сроков и периодичности их проведения, уведомлений о проведении внеплановых выездных проверок.

Результаты контроля, осуществляемого государством и саморегулируемыми организациями аудиторов, на систематической основе публикуются на официальном сайте Минфина России.

В соответствии с основными показателями деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов в 2018 году саморегулируемыми организациями и уполномоченным государственным органом было проведено в совокупности 1012 проверок аудиторских организаций, что на 78 проверок меньше, чем в 2017 году. Из них 472 проверки осуществлены в отношении аудиторских организаций, проводивших аудит отчетности общественно значимых организаций (в 2017 году – 499). В 2017 и 2018 годах Федеральным казначейством проведены 240 и 272 проверки аудиторских организаций соответственно, саморегулируемыми организациями – 818 и 772²¹.

Статьей 20 Закона № 307-ФЗ определено, что саморегулируемая организация аудиторов в отношении своего члена, допустившего нарушение установленных требований, может применять различные меры воздействия (предписание, предупреждение, штраф, приостановление членства, исключение из членов и др.). В 2017 году саморегулируемыми организациями по результатам проведенных проверок было внесено 182 меры воздействия, из которых 86 – в отношении аудиторских организаций. В 2018 году данный показатель составил 161 меру, из которых 111 – в отношении аудиторских организаций²².

Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору в соответствии положениями Закона № 307-ФЗ также вправе применять меры воздействия по результатам проведенных проверок. В 2017 году уполномоченным органом было вынесено 224 меры воздействия, а в 2018 – 206 мер по результатам проверок 276 и 289 аудиторских организаций в 2017 и 2018 годах соответственно.

Очевидна диспропорция в количестве мер воздействия по результатам проверок, проводимых саморегулируемыми организациями и уполномоченным федеральным органом. Следует подчеркнуть, что саморегулируемые организации, по результатам проверок исключая из своих реестров недобросовестных участников рынка аудиторских услуг, могут перестать отвечать законодательно установленным требованиям к минимальной численности своих членов – не менее десяти тысяч физических лиц или не менее двух тысяч коммерческих организаций. Учитывая тенденцию на ежегодное снижение количества участников рынка аудиторских услуг, перед саморегулируемыми организациями может возникнуть дилемма, применять ли строгую меру воздействия в отношении недобросовестного аудитора или аудиторской орга-

²¹ Основные показатели деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов [Электронный ресурс]: офиц. сайт М-ва финансов Рос. Федерации. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/ (дата обращения: 30.07.2019).

²² Там же.

низации, тем самым подвергая опасности дальнейшее существование самой саморегулируемой организации аудиторов. Данный факт свидетельствует о наличии рисков нарушения независимости при осуществлении контроля деятельности членов саморегулируемых организаций аудиторов.

Как отмечалось, саморегулируемые организации аудиторов вправе применять штрафы в отношении аудиторов и аудиторских организаций, нарушивших обязательные требования. Уполномоченный орган по контролю и надзору таким полномочием не наделен, однако на основании положений статей 19.7, 19.4.1, 19.15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях Федеральное казначейство вправе составлять протоколы об административных правонарушениях. Так, по данным отчета о контроле качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в 2018 году²³ уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору было составлено 15 протоколов об административных правонарушениях (в 2017 году – 14) по фактам представления сведений (информации) в неполном объеме или искаженном виде, за невыполнение в срок законного предписания органа (должностного лица), осуществляющего государственный надзор, воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора).

Уклонение от прохождения контроля является серьезной проблемой, затрудняющей регулирование аудиторской деятельности. Кроме того, уклонения характерны и для контроля, осуществляемого саморегулируемыми организациями аудиторов: в 2018 году имели место 268 случаев уклонения аудиторских организаций от прохождения контроля со стороны саморегулируемых организаций²⁴.

За воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора), органа государственного финансового контроля, должностного лица организации, уполномоченной в соответствии с федеральными законами на осуществление государственного надзора, или уклонение от таких проверок предусмотрена ответственность в виде административного штрафа на граждан в размере от пятисот до одной тыс. руб.; на должностных лиц – от двух тыс. до четырех тыс. руб.; на юридических лиц – от пяти тыс. до десяти тыс. руб. Если вышеперечисленные случаи повлекли невозможность проведения или завершения проверки, на должностных лиц налагается штраф в размере от пяти тыс. до десяти тыс. руб.; на юридических лиц – от двадцати тыс. до пятидесяти тыс. руб.

Определенная законодательством Российской Федерации мера ответственности за совершение данных административных правонарушений в недостаточной степени мотивирует предпринимателей проходить процедуру государственного контроля. Так, на рынке аудиторских услуг существует явление, при котором незадолго до проверки со стороны уполномоченного органа по контролю и надзору аудиторская организация сменяет саморегулируемую

²³ Отчет о контроле качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за 2018 год [Электронный ресурс]: офиц. сайт М-ва финансов Рос. Федерации. URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/monitoring/QualRep/> (дата обращения: 30.07.2019).

²⁴ Там же.

организацию, тем самым уклоняясь от прохождения государственного контроля. В связи с этим требуется ужесточение административной ответственности за уклонение от прохождения процедуры контроля и ограничение возможностей смены саморегулируемой организации аудиторов в случае, если такая аудиторская организация включена в план проверок уполномоченного органа по контролю и надзору.

Ужесточения ответственности требуют и факты выдачи аудиторами заведомо ложных аудиторских заключений. В соответствии с частью 5 статьи 6 Законом № 307-ФЗ заведомо ложным признается аудиторское заключение, «составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита»²⁵. Практика насчитывает единицы случаев признания аудиторских заключений заведомо ложными, что объясняется сложностью доказательства умысла совершенного правонарушения и признания его в судебном порядке.

Резюмируя вышесказанное, необходимо отметить, что современный рынок аудиторских услуг переживает неблагоприятный период, обусловленный низкой привлекательностью аудиторской профессии, демпингом цен на аудиторские услуги, сосредоточением большей части доходов от аудиторских услуг в компаниях «большой четверки». Состояние рынка отражается и на системе регулирования аудиторской деятельности, выражается в уклонениях от проведения проверок, что приводит к низкой мотивации к осуществлению аудиторской деятельности добросовестно, учитывая недостаточные меры наказания за нарушения установленных требований.

С целью сохранения рынка аудиторских услуг и совершенствования системы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации необходимо принятие комплекса мер, направленных на:

- усиление мер ответственности за качество оказания аудиторских услуг, в том числе за выдачу заведомо ложного аудиторского заключения;
- улучшение механизмов взаимодействия государства и саморегулируемых организаций в части уведомления о намерении аудиторской организации выйти из состава саморегулируемой организации перед прохождением процедуры обязательного государственного контроля;
- поддержку отечественных аудиторских организаций, относящихся к категории малого бизнеса;
- совершенствование законодательства об аудиторской деятельности в части пересмотра субъектов, отчетность которых подлежит обязательному аудиту в целях исключения из существующего перечня категорий компаний, вынужденных формально проходить процедуру проверки.

Принятие всех вышеперечисленных мер в комплексе позволит укрепить рынок аудиторских услуг, что впоследствии может благоприятно сказаться на повышении предпринимательской активности, являющейся одним из драйверов экономического роста в рыночной экономике.

²⁵ Об аудиторской деятельности...

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.

Меры, направленные на ужесточение ответственности за качество оказания аудиторских услуг, в том числе за выдачу заведомо ложных аудиторских заключений и уклонение от прохождения государственного контроля, позволят в перспективе повысить мотивацию к осуществлению предпринимательской деятельности в рассматриваемой профессиональной сфере в соответствии с требованиями, установленными законодательством Российской Федерации. Кроме того, помимо усиления мер ответственности, необходимо продолжение процесса выстраивания партнерских отношений между государством и профессиональным сообществом в лице саморегулируемых организаций аудиторов в целях обеспечения непрерывного взаимодействия, нацеленного на обеспечение взаимной эффективности.

Кроме того, важным шагом на пути совершенствования регулирования аудиторской деятельности может стать обеспечение государством поддержки малых аудиторских организаций, не входящих в международные сети, что впоследствии будет способствовать искоренению демпинга цен на аудиторские услуги. Необходимо обеспечить повышение привлекательности аудиторской профессии среди молодых специалистов, что позволит скорректировать отрицательную динамику количества участников рынка аудиторских услуг, характерную для его сегодняшнего состояния.

Принятие указанных мер требует комплексного подхода при их внедрении, однако впоследствии будет способствовать улучшению ситуации на российском рынке аудиторских услуг, повышению предпринимательской активности и инвестиционной привлекательности экономики страны.

Библиографический список

Адамская Л. В., Желенкова Е. Е., Ивлева Е. И. Внедрение комплекса мер при проведении риск-ориентированного контроля и надзора [Электронный ресурс] // Российская наука и образование сегодня: проблемы и перспективы. 2016. №. 4. С. 26–28. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_27334886_35913674.pdf (дата обращения: 27.07.2019).

Арямов А. А. Общая теория риска (юридический, экономический и психологический анализ). М.: Рос. акад. правосудия, 2009. 171 с.

Баймуратова З. М. Саморегулируемые организации в сфере предпринимательской деятельности: административно-правовой аспект: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М.: Рос. ун-т дружбы народов, 2010. 23 с.

- Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Контроль качества аудита. М.: Эксмо, 2008. 201 с.
- Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Международные стандарты аудита. М.: Проспект, 2007. 419 с.
- Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами / Пер. с англ. И. И. Елисевой. М.: Финансы и статистика, 2005. 800 с.
- Гедгафова И. Ю., Блиева Л. В., Борукаев А. З., Эфендиева Г. А. Проблемы перехода в России на международные стандарты аудита // Фундаментальные исследования. 2015. № 6 (ч. 1). С. 103–107.
- Грачев Д. О. Правила саморегулируемых организаций // Законы России: опыт, анализ, практика. 2009. № 2. С. 16–21.
- Евстратова Л. А. Риск-ориентированный подход в приоритете государственного контроля // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 6. С. 15–23.
- Козлова Е. Б. Риск-ориентированный подход при осуществлении государственного жилищного надзора и муниципального жилищного контроля (концептуальные основы) // Семейное и жилищное право. 2017. № 1. С. 25–29.
- Коноплянник Т. М. Развитие аудита с позиции теории Куна // В мире научных открытий. 2012. № 3. С. 101–112.
- Контроль в финансово-бюджетной сфере / Отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М.: Юрид. фирма КОНТРАКТ, 2016. 320 с.
- Ляскало А. Н. Уголовно-правовые риски в деятельности главного бухгалтера // Безопасность бизнеса. 2018. № 4. С. 28–34.
- Мартынов А. В. Применение риск-ориентированного подхода при осуществлении государственного контроля и надзора как необходимое условие снижения давления на бизнес // Юрист. 2016. № 18. С. 22–27.
- Ноздрачев А. Ф., Зырянов С. М., Калмыкова А. В. Реформа государственного контроля (надзора) и муниципального контроля // Журнал российского права. 2017. № 9. С. 34–46. DOI: 10.12737/article_599d74421f88b5.06552344.
- Парушина Н. В., Кыштымова Е. А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок. М.: Изд. дом «ФОРУМ», ИНФРА-М, 2017. 560 с.
- Петров Д. А. Правовой статус саморегулируемой организации в сфере предпринимательства. СПб.: Нестор-История, 2015. 320 с.
- Поветкина Н. А. О формировании концептуальных основ риск-ориентированного подхода в финансово-бюджетном контроле // Финансовое право. 2015. № 12. С. 15–17.
- Санникова И. Н. Профессиональные саморегулируемые организации в России: ожидания и реальность // Международный бухгалтерский учет. 2011. Т. 14, № 17. С. 8–14.
- Соколов Я. В., Терехов А. А. Очерки развития аудита. М.: ФБК-ПРЕСС, 2004. 374 с.
- Суворова А. А., Ермоленко А. А. Представительские расходы: гражданские, административные и уголовные риски // Финансовые и бухгалтерские консультации (электронный журнал). 2016. № 12. С. 13–18. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=8231> (дата обращения: 20.07.2019).

Суворова С. П., Парушина Н. В., Галкина Е. В. Международные стандарты аудита. М.: Изд. дом «ФОРУМ», ИНФРА-М, 2007. 320 с.

Суглобов А. Е. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности. М.: Экономистъ, 2007. 256 с.

Тарасов В. Д. Риск-ориентированный подход: новшества в проверках соблюдения трудового законодательства // Отдел кадров коммерческой организации. 2017. № 5. С. 29–36.

Трошин Д. В. Методический подход к оцениванию безопасности хозяйствующего субъекта // Международный бухгалтерский учет. 2016. Т. 19. № 11. С. 32–50.

Федоренко Г. И., Золотарева И. В. Развитие аудита как науки // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 2. С. 214–219.

Фирфарова Н. В. О применении риск-ориентированного подхода к проверкам аптек // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 9. С. 11–20.

Черемисина С. В. Развитие аудита в России // Проблемы учета и финансов. 2014. № 4. С. 48–51.

Щепотьев А. В., Белкин А. Н. Саморегулируемые организации – часть государственных контрольных функций // Право и экономика. 2008. № 7. С. 14–21.

Юдина Г. А., Черных М. Н. Основы аудита. М.: КНОРУС, 2006. 296 с.

Якимова В. А. Методические основы аудиторской проверки в условиях значимых комплаенс-рисков аудируемого лица // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20, № 17. С. 1004–1023. DOI: 10.24891/ia.20.17.1004.

Информация об авторе

Зизекалова Екатерина Андреевна – аспирантка кафедры теории и методологии государственного и муниципального управления факультета государственного управления ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова», 119991, Россия, г. Москва, ул. Ленинские горы, 1
ORCID: 0000-0002-0361-9867

ResearcherID: –

Электронный адрес: ekaterina.zi@bk.ru

Статья получена 14 августа 2019 года

UDC 338.24.01

DOI: 10.17072/2218-9173-2019-3-437-454

PROBLEMS AND PROSPECTS OF STATE REGULATION OF AUDITOR ACTIVITY IN RUSSIA

Ekaterina A. Zizekalova

Lomonosov Moscow State University, 1 Leninskie Gory str.,
Moscow, 119991, Russia

ORCID: 0000-0002-0361-9867

ResearcherID: –

E-mail: ekaterina.zi@bk.ru

For citation:

Zizekalova, E. A. (2019), "Problems and prospects of state regulation of auditor activity in Russia", *Ars Administrandi*, vol. 11, no. 3, pp. 437–454, doi: 10.17072/2218-9173-2019-3-437-454.

Introduction. Quality of audit activities is now becoming a highly relevant issue, which is mainly due to the mass termination of the socially significant organizations activities that have received a positive audit opinion resulting from mandatory audit and confirming the reliability of the information reflected in the company's financial statements. The article discusses the main aspects of audit services regulation in Russia, the features of the current audit market, as well as the prospects of audit regulation in Russia as based on the main trends in reforming the control over organizations auditing socially significant businesses.

Aims. A comprehensive review of the Russian state regulation system of audit activities, analysis of problems and prospects.

Methods. System analysis of the audit services market main indicators for 2017–2018, a comprehensive review of normative legal acts and guidelines regulating auditing and control procedures in providing audit services in Russia, a survey of audit services market participants.

Results. The specific features of present audit services market development have been analysed, as expressed in the lack of attractiveness of the auditor profession, the outflow of audit services market participants, dumping in audit services pricing. The basics of state regulation for audit services market participants, including respective legislation, have been discussed and the problem issues for auditor activities in Russia have been analysed; the research suggested the ways to improve regulation mechanisms for auditors and audit organizations.

Conclusion. Among the main problems associated with the audit activities regulation in Russia associated with the regulation of auditing in Russia have been highlighted the follow: audit evasion, insufficient degree of liability for the unfair provision of audit services, including the issuance of deliberately false audit statements. It is proposed to raise the degree of liability for the quality of auditing services, to improve the interaction between the state and self-regulatory organizations of auditors, to provide support to domestic audit organizations, as well as to enhance the audit activities legislation by revision of the listed businesses subject to mandatory auditing with the view of de-listing those that are forced to undergo formalistic audit procedures.

Key words: state control; state regulation; audit; audit activity; auditor; audit organization; business activity; legislation on audit activity; self-regulating organizations of auditors; audit services market

References

Adamskaya, L. V., Zhelenkova, E. E. and Ivleva, E. I. (2006), "Implementation of a set of measures for risk-based control and supervision", *Rossiiskaya nauka i obrazovanie segodnya: problemy i perspektivy*, no. 4, pp. 26–28 [Online], available

- at: https://elibrary.ru/download/elibrary_27334886_35913674.pdf (Accessed July 27, 2019).
- Aryamov, A. A. (2009), *Obshchaya teoriya riska (yuridicheskii, ekonomicheskii i psikhologicheskii analiz)* [General risk theory (legal, economic and psychological analysis)], Rossiiskaya akademiya pravosudiya, Moscow, Russia.
- Baimuratova, Z. M. (2010), "Self-regulatory organizations in the field of business: administrative aspect", Abstract of Ph.D. Thesis, Administrative law, financial law, information law, RUDN University, Moscow, Russia.
- Bychkova, S. M. and Itygilova, E. Yu. (2008), *Kontrol' kachestva audita* [Audit quality control], Eksmo, Moscow, Russia.
- Bychkova, S. M. and Itygilova, E. Yu. (2007), *Mezhdunarodnye standarty audita* [International auditing standards], Prospekt, Moscow, Russia.
- Van Horne, J. C. (2005), *Osnovy upravleniya finansami* [Fundamentals of financial management], Translated by Eliseeva, I. I., Finansy i statistika, Moscow, Russia.
- Gedgafova, I. Yu., Blieva, L. V., Borukaev, A. Z. and Efendieva, G. A. (2015), "Problems of transition to international auditing standards in Russia", *Fundamental research*, no. 6 (part 1), pp. 103–107.
- Grachev, D. O. (2009), "Rules of self-regulatory organizations", *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*, no. 2, pp. 16–21.
- Evstratova, L. A. (2016), "Risk-based approach in the priority of state control", *Uslugi svyazi: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, no. 6, pp. 15–23.
- Kozlova, E. B. (2017), "Risk-oriented approach in the implementation of state housing supervision and municipal housing control (conceptual framework)", *Family and Housing Law*, no. 1, pp. 25–29.
- Konoplyannik, T. M. (2012), "Development of audit from a position of the theory of Kun", *Siberian journal of Life Sciences and Agriculture*, no. 3, pp. 101–112.
- Kucherov, I. I. and Povetkina, N. A. (ed.) (2016), *Kontrol' v finansovo-byudzhethnoi sfere* [Control in the financial sector], Yuridicheskaya firma KONTRAKT, Moscow, Russia.
- Lyaskalo, A. N. (2018), "Criminal and legal risks in the chief accountant activity", *Bezopasnost' biznesa*, no. 4, pp. 28–34.
- Martynov, A. V. (2016), "Application of a risk-oriented approach while exercising state control and supervision, as necessary condition for reduction of pressure on business", *Yurist*, no. 18, pp. 22–27.
- Nozdrachev, A. F., Zyryanov, S. M. and Kalmykova, A. V. (2017), "Reform of state control (supervision) in the Russian Federation", *Journal of Russian law*, no. 9, pp. 34–46, doi: 10.12737/article_599d74421f88b5.06552344.
- Parushina, N. V. and Kyshtymova, E. A. (2009), *Audit: osnovy audita, tekhnologiya i metodika provedeniya auditorskih proverok* [Audit: audit basics, technology and audit procedures], Publishing House "FORUM", INFRA-M, Moscow, Russia.
- Petrov, D. A. (2015), *Pravovoi status samoreguliruemoi organizatsii v sfere predprinimatel'stva* [Legal status of a self-regulatory organization in the field of entrepreneurship], Nestor-Istoriya, St. Petersburg, Russia.
- Povetkina, N. A. (2015), "On Formation of Conceptual Framework of the Risk-oriented Approach in the Financial and Budgetary Control", *Financial Law*, no. 12, pp. 15–17.

Sannikova, I. N. (2011), "Professional self-regulating organizations in Russia: expectations and reality", *International Accounting*, vol. 14, no. 17, pp. 8–14.

Sokolov, Ya. V. and Terekhov, A. A. (2004), *Ocherki razvitiya audita* [Audit development essays], FBK-PRESS, Moscow, Russia.

Suvorova, A. A. and Ermolenko, A. A. (2016), "Representation expenses: civil, administrative and criminal risks", *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii (elektronnyi zhurnal)*, no. 12, pp. 26–31 [Online], available at: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=8231> (Accessed July 20, 2019).

Suvorova, S. P., Parushina, N. V. and Galkina, E. V. (2007), *Mezhdunarodnye standarty audita* [International auditing standards], Publishing House "FORUM", INFRA-M, Moscow, Russia.

Suglobov, A. E. (2007), *Mezhdunarodnye standarty audita v regulirovanii auditorской deyatel'nosti* [International audit standards in the audit activities regulation], Ekonomist», Moscow, Russia.

Tarasov, V. D. (2017), "Risk-based approach: innovation in labor compliance checks", *Otdel kadrov kommercheskoi organizatsii*, no. 5, pp. 29–36.

Troshin, D. V. (2016), "A methodological approach to economic entity's security evaluation", *International Accounting*, vol. 19, no. 11, pp. 32–50.

Fedorenko, G. I. and Zolotareva, I. V. (2010), "The development of audit as a science", *Audit and financial analysis*, no. 2, pp. 214–219.

Firfarova, N. V. (2017), "On the application of a risk-based approach to pharmacy inspections", *Apteka: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, no. 9, pp. 11–20.

Cheremisina, S. V. (2014), "Audit development in Russia", *Problems of Accounting and Finance*, no. 4, pp. 48–51.

Yudina, G. A. and Chernykh, M. N. (2006), *Osnovy audita* [Audit Basics], KNORUS, Moscow, Russia.

Yakimova, V. A. (2017), "The methodological basis of audit in the context of significant compliance risk of the auditee", *International Accounting*, vol. 20, no. 17, pp. 1004–1023, doi: 10.24891/ia.20.17.1004.

Received August 14, 2019