

*Алибеков Шахизин Ильмутдинович*  
*доктор экономических наук, профессор,*  
*Северо-Кавказский Институт (филиал)*  
*Всероссийского Государственного Университета*  
*Юстиции (РПА Минюста России),*  
*Адрес: ул. Агасиева д. 87, Махачкала, Дагестан, 367008,*  
*E-mail: shahizin@mail.ru*

*Морунов Виталий Викторович,*  
*кандидат экономических наук, доцент*  
*Бугульминский филиал ФГБОУ ВО "КНИТУ", Российская Федерация,*  
*Адрес: ул. Красноармейская, д. 9, Бугульма, Татарстан, 9423230,*  
*E-mail: v\_morunov@mail.ru*

© Алибеков Ш.И., Морунов В.В., 2019

УДК: 657.1

## **О ПОНЯТИЯХ «АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ» И «ПРОЧИЕ СВЯЗАННЫЕ С АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ УСЛУГИ» В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **Р Е З Ю М Е**

**Цель исследования.** В рамках настоящего исследования проводится изучение и нормативно-правовой анализ категорий «аудиторская деятельность» и «прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги» с целью демонстрации значимости данной терминологии в рамках теории аудита, а также с практической точки зрения.

**Методология исследования.** В статье использованы такие методы, как метод анализа, метод группировки, метод декомпозиции, логический подход, системный подход.

**Практическая значимость исследования.** Результаты работы представляют собой, прежде всего, научный интерес с точки зрения определения места и роли экономико-правовых категорий «аудиторская деятельность» и «прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги», а также - обозначения возможных сложностей при понимании данной терминологии в действующей нормативно закреплённой редакции.

**Результаты исследования.** В работе проведена декомпозиция нормативно закреплённых понятий «аудиторская деятельность» и «прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги», выявлены основные проблемы при понимании данной терминологии, в результате работы авторами предложен перечень услуг, относящийся к каждой из исследуемой в статье категории.

**Оригинальность и научная новизна исследования.** Применяемые в работе подходы предлагают по-новому взглянуть на уже устоявшуюся терминологию и оценить необходимость внесения изменений в нормативную терминологию с точки зрения степени актуализации рассматриваемых терминов современным требованиям.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторская деятельность, аудиторские услуги, оказание сопутствующих аудиту услуг, прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги.

## ВВЕДЕНИЕ

В ходе настоящего исследования проведен нормативно-правовой анализ категории «услуги», которыми имеет право заниматься аудиторская организация (индивидуальный аудитор), которые в самом общем виде можно классифицировать следующим образом:

1) аудиторская деятельность (аудиторские услуги), в том числе услуги, сопутствующие аудиту;

2) прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги.

Итак, раскроем подробнее результаты, приведенные в данной классификации.

Начнем с определения понятия «услуга». Процесс возмездного оказания услуг регламентируются гражданским законодательством РФ, а именно главой 39 «Возмездное оказание услуг» части 2 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) [2]. Но ГК РФ не дает четкого определения, что такое «услуга». Но такое определение имеется в налоговом законодательстве РФ. В соответствии с п. 5 ст.38 части 1 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), *«услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности»* [3]. А в ст. 6 «Применение гражданского законодательства по аналогии» части 1 ГК РФ [1] указано, что в случаях, когда отношения прямо не урегулированы законодательством или соглашением сторон и отсутствует применимый к ним обычай, к таким отношениям, если это не противоречит их существу, применяется гражданское законодательство, регулирующее сходные отношения (аналогия закона) [1]. Учитывая нормы ст. 5 части 1 ГК РФ «Обычай», считаем разумным, допустимым и достаточным в рамках гражданских правоотношений применять определение понятия «Услуга», аналогично используемое в налоговых правоотношениях:

**- услуга (или оказание услуг)** – это предпринимательская деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (т.е. в момент оказания услуг)<sup>1</sup>.

### Основное содержание исследования

В соответствии с нормами ст.1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности» (далее – ФЗ № 307-ФЗ) **под аудиторской деятельностью понимается деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг**, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. При этом законодатель прямо указывает, что «аудиторская деятельность» и «аудиторские услуги» – это тождественные понятия [5, 11]. Также в ст. 1 конкретизировано, что к аудиторской деятельности не относятся

<sup>1</sup> Определение сформулировано автором самостоятельно.

проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности [5].

В соответствии с п. 4 ст. 1 ФЗ № 307-ФЗ установлено, что виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг, устанавливаются Министерством финансов РФ. Так в соответствии с приказом Минфина России от 09.03.2017 № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» (далее – Приказ № 33н) к аудиторским услугам, в том числе сопутствующим аудиторским услугам в частности относятся [10]:

а) аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, а также части бухгалтерской (финансовой) отчетности (части консолидированной финансовой отчетности);

б) аудит отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам, а также аудит части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам;

в) аудит иной финансовой информации прошедших периодов.

При этом в соответствии с п. 3 ст. 1 ФЗ № 307-ФЗ, что под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, а под отчетностью понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ № 402-ФЗ) [6] или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими нормативно-правовыми актами. Также в соответствии с нормами Приказа № 33н [10] к сопутствующим аудиту услугам относятся:

а) услуги, обеспечивающие разумную уверенность, в том числе выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в:

- финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам;
- в нефинансовой информации;
- в предмете, отличном от информации.

б) услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность, в том числе обзорная проверка:

– бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность;

– части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности;

– отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам;

– части отчетности, содержащей финансовую информацию; систематизирован-

ную по специальным правилам.

– иной финансовой информации прошедших периодов.

в) выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в:

– финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам;

– в нефинансовой информации;

– в предмете, отличном от информации.

г) услуги, не обеспечивающие уверенность.

д) исследование предмета задания заказчика посредством выполнения согласованных с ним и (или) иным лицом процедур.

е) компиляция информации [11, 10].

При этом в соответствии с нормами п. 6 ст. 1 ФЗ № 307-ФЗ аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных ст. 1 ФЗ № 307-ФЗ [5].

Также в п. 7 ст. 1 ФЗ № 307-ФЗ указано, что аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать **прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги** [5], в частности:

1) Постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование. По данному подпункту, обращаем внимание, что в соответствии с п.2 ст. 1 ФЗ № 402-ФЗ бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных ст. 5 ФЗ № 402-ФЗ, в соответствии с требованиями, установленными ФЗ № 402-ФЗ, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Таким образом, в п. 7 ст. 1 ФЗ № 307-ФЗ имеется неточность в части обособления процесса составления бухгалтерской отчетности от процесса ведения бухгалтерского учета, поскольку в соответствии с п.2 ст. 1 ФЗ № 402-ФЗ ведение бухгалтерского учета уже включает в себя и процесс составления бухгалтерской отчетности [6]. Конечно, здесь можно обратить внимание, что ФЗ № 307-ФЗ выпущен ранее (от 30.12.2018), чем ФЗ № 402-ФЗ (от 06.12.2011). Но с учетом всех изменений, которые были внесены в ФЗ № 307-ФЗ (последнее изменение внесено от 23.04.2018), данную неточность возможно было бы устранить. Отдельного внимания заслуживают и другие перечисленные в данном разделе виды услуг. Начнем с самого начала. Если говорить о постановке бухгалтерского учета, как отдельной самостоятельно выраженной услуге, то логичным будет предположить, что в период заключения договора об оказании услуги по постановке бухгалтерского учета, а также пока данная услуга не оказана до конца (т.е. не приняты услуги по постановке бухгалтерского учета) говорить о наличии бухгалтерского учета у экономического субъекта будет неправомерным. Теперь

обратимся к определению бухгалтерского учета (п. 2 ст.1 ФЗ № 402-ФЗ), в соответствии с которым бухгалтерский учет должен вестись у экономического субъекта с момента получения статуса экономического субъекта. Аналогичный вывод содержится и в п. 3 ст. 6 ФЗ № 402-ФЗ [6], где прямо указано, что бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации экономического субъекта до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации. Таким образом, говорить о постановке бухгалтерского учета, как отдельной самостоятельно выраженной услуге в период заключения договора об оказании услуги по постановке бухгалтерского учета, а также пока данная услуга не оказана до конца, не совсем корректно. Вероятно, законодатель имел ввиду возможность оказания подобного вида услуги в части постановки отдельного участка учета или нового направления при существовании и нормальном функционировании уже существующей системы бухгалтерского учета экономического субъекта.

Теперь об услуге по восстановлению бухгалтерского учета. Данный договор сам по себе может вызвать множество вопросов: если заключен подобный договор, значит с организацией ведения бухгалтерского учета в экономическом субъекте имеются проблемы. Предположим, что возможность заключения договора на оказание подобных услуг с аудитором наступает в случаях, когда за неведение или некачественное ведение бухгалтерского учета уже применена ответственность контролирующими органами, например – налоговыми. В таком случае, возможность данной услуги вполне объективна.

Отдельного внимания заслуживает бухгалтерского консультирование. Всё дело в том, что аудитор, в ходе проведения аудиторской проверки не обязан представлять аудируемому лицу (экономическому субъекту) информацию о выявленных замечаниях, неточностях и нарушениях, его обязанность - в оценке степени таких нарушений (с учетом степени их существенности) и подтверждении степени достоверности бухгалтерской отчетности. Понятно, что в случае не подтверждения отчетности – чаще всего это заказчик услуги (экономический субъект или аудируемое лицо) может оказаться недоволен, поскольку услуги оплачивается за его счет. В таком случае, логично предположить, что в перспективе с таким аудитором данный заказчик работать не будет. Предполагаем, что если в ходе оказания аудиторской услуги будут выявлены замечания, то на основании уже договора об оказании услуг по бухгалтерскому консультированию возможно оперативно проинформировать заказчика и оперативно внести изменения (исправить выявленные ошибки). Поэтому, считаем, что с целью удовлетворения потребностей как аудитора, так и аудируемого лица (экономического субъекта) логичным и законным будет заключать сразу оба договора (на аудиторские услуги и на бухгалтерское консультирование).

2) Налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций. В отношении ведения

налогового учета, обращаем внимание, что его постановка, восстановление и ведение возможно только на основании данных бухгалтерского учета, что вытекает непосредственно из норм ст. 313 главы 25 «Налог на прибыль организаций» части 2 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), где, в частности указано: налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ [4]. При этом, обозначим, в соответствии со ст. 313 НК РФ [6], подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Поскольку в ст. 313 НК РФ [4] за основу принимаются первичные учетные документы (других первичных документов в налоговом законодательстве РФ не определено), на основании которых формируются и аналитические регистры бухгалтерского и налогового учета, а также налоговая отчетность (указано «расчет налоговой базы»), то логичным представляется вывод, что налоговый учет практически полностью построен на данных, формируемых на данных (информации), содержащейся в первичных учетных документах бухгалтерского (финансового) учета, следовательно, процессы постановки, восстановления и ведения налогового учета нереализуемы самостоятельно без постановки, восстановления и ведения бухгалтерского учета, что, считаем, логично, объяснимо и уместно с точки зрения формирования п. 7 ст. 1 ФЗ № 307-ФЗ [5].

3) Управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации [5]. Вопрос об оказании услуг управленческого консультирования вызывает много, поскольку действующими нормативно-правовыми актами не определено, что входит в состав управленческого консультирования. Любой договор консультирования в соответствии с официальной позицией Минфина РФ в результате его исполнения должен сопровождаться оформлением помимо первичного учетного документа отчета об оказании консультационных услуг, в котором будет содержаться подробный перечень произведенных консультаций. Учитывая, что консультирование в отечественном законодательстве нормативно урегулировано весьма размыто, считаем, что основным документом, регламентирующим порядок оказания данной услуги будет гражданско-правовой договор, заключаемый между аудируемым лицом (экономическим субъектом) и аудитором. Также отметим, что данный вид услуги весьма удобен для аудитора, поскольку он, по сути, разрешает оказывать множество других услуг под видом консультационных, поскольку последние проверить на их экономическую обоснованность с точки зрения налогового законодательства (ст. 252 НК РФ – расходы должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы) практически невозможно.

4) Юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления [5].

5) Автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий [5].

6) Оценочную деятельность. В данной части, обращаем внимание, что ведение оценочной деятельности регламентируется нормами Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» [7] и принятыми в соответствии с ним федеральными стандартами оценки (ФСО) №№ 1-13, утвержденные приказами Минэкономразвития России.

7) Разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов.

8) Проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях.

9) Обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью. Здесь обращаем внимание, что в соответствии со ст. 91 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» образовательная деятельность в РФ подлежит лицензированию в соответствии с законодательством РФ о лицензировании отдельных видов деятельности [8].

Таким образом, спектр услуг, оказываемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), с одной стороны, строго ограничен нормами ФЗ № 307-ФЗ, с другой стороны, весьма обширен - в составе прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В работе проведен глубокий нормативно-правовой анализ понятий «аудиторская деятельность» и «прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги» в соответствии с законодательством Российской Федерации, включая законодательство об аудиторской деятельности, гражданское законодательство и законодательство о налогах и сборах Российской Федерации. В работе проведена подробная декомпозиция закрепленных в нормативно-правовых актах понятий «аудиторская деятельность» и «прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги», выявлены основные проблемы при понимании данной терминологии, в результате работы предложен авторский перечень услуг, относящийся к каждой из исследуемой в статье категории – аудиторской деятельности и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги.

### Список использованной литературы:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) // СПС «Консультант плюс», 2019.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.07.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 30.12.2018) // СПС «Консультант плюс», 2019.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // СПС «Консультант плюс», 2019.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 15.04.2019) // СПС «Консультант плюс», 2019.
5. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности» // СПС «Консультант плюс», 2019.
6. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.11.2018) «О бухгалтерском учете» // СПС «Консультант плюс», 2019.
7. Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ (ред. от 03.08.2018) «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» // СПС «Консультант плюс», 2019.
8. Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 06.03.2019) «Об образовании в Российской Федерации» // СПС «Консультант плюс», 2019.
9. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н « О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 № 53639) // СПС «Консультант плюс», 2019.
10. Приказ Минфина России от 09.03.2017 N 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» (Зарегистрировано в Минюсте России 10.05.2017 N 46643) // СПС «Консультант плюс», 2019.
11. Аббасов И.М. Финансовый анализ в аудиторской деятельности. – Казань: Изд-во КФЭИ, 2001. – 196 с.
12. Алибеков Ш.И. Ревизия и контроль. Учебное пособие / Ш.И. Алибеков. - СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2003.- 51 с.
13. Алибеков Ш.И. Усиление и реализация защитных функций бухгалтерского учета в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы. / Ш.И. Алибеков // Аудит и финансовый анализ. - 2008. - № 4. - с. 57-64.
14. Алибеков Ш.И. Контрольные функции бухгалтерского учета. / Ш.И. Алибеков // Аудит и финансовый анализ. - 2007. -№ 4. - с. 314-318.
15. Морунов В.В. Качество аудиторской деятельности в соответствии с международными стандартами // Kant. 2017. № 3 (24). С. 169-172.
16. Морунов В.В. Основные факторы, влияющие на качество аудита //Kant. 2017. № 4 (25). С. 224-226.
17. Морунов В.В. Оценка качества аудиторских услуг // Kant. 2017. № 3 (24). С. 172-174.

*Shahizin Ilmutdinovich Alibekov*

*Doctor of Economic Sciences, Professor,*

*North Caucasus Institute (branch) of the All-Russian State University of Justice  
(RPA of the Ministry of Justice of Russia), Russian Federation,*

*Address: 367008, the city of Makhachkala, Republic of Dagestan, 87 Agasieva str.,*

*E-mail: shahizin@mail.ru*

*Vitaliy Victorovich Morunov,*

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor*

*Bugulma Branch of the Kazan National Research Technological University, Bugulma,  
Russian Federation,*

*Address: 423230, Krasnoarmeyskaya, d.9 Bugulma srt., Republic of Tatarstan,*

*E-mail: v\_morunov@mail.ru*

© Alibekov Sh.I., Morunov V.V., 2019

## ON THE CONCEPTS OF “AUDIT ACTIVITY” AND “OTHER SERVICES RELATED TO AUDIT ACTIVITY” IN ACCORDANCE WITH THE LEGISLATION OF THE RUSSIAN FEDERATION

### ABSTRACT

**The purpose of the research.** In the framework of this study, a study and regulatory analysis of the categories –audit activity and –other services related to audit activity is carried out in order to demonstrate the significance of this terminology in the framework of audit theory, as well as from a practical point of view.

**The methodology of the research.** The article used such methods as the analysis method, grouping method, decomposition method, logical approach, systematic approach.

**The practical importance of the research.** The results of the work are primarily of scientific interest from the point of view of determining the place and role of the economic and legal categories of –audit activity and –other services related to audit activity, as well as the identification of possible difficulties in understanding this terminology in the current normatively enshrined editorial staff.

**The results of the research.** In the work, the decomposition of normatively fixed concepts –audit activity and –other services related to audit activity was carried out, the main problems in understanding this terminology were identified, as a result of the work, the authors proposed a list of services related to each of the categories studied in the article.

**The originality and scientific novelty of the research.** The approaches used in the work offer a fresh look at already established terminology and assess the need for changes in regulatory terminology in terms of the degree of updating of the terms in question to modern requirements.

**Keywords:** audit, audit activities, audit services, provision of audit-related services, other services related to audit activities.

*Məqalə redaksiyaya daxil olmuşdur:  
10.09.2019*

*Təkrar işləməyə göndərilmişdir:  
19.09.2019*

*Çapa qəbul olunmuşdur: 01.10.2019*

*Дата поступления статьи в  
редакцию: 10.09.2019*

*Отправлено на повторную  
обработку: 19.09.2019*

*Принято к печати: 01.10.2019*

*The date of the admission of the  
article to the editorial office:*

*10.09.2019*

*Send for reprocessing:*

*19.09.2019*

*Accepted for publication:*

*01.10.2019*