

pISSN 2073-2872
eISSN 2311-875X

Экономическая политика государства

РОЛЬ ЮРИДИЧЕСКИХ СЛУЖБ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Ирина Сергеевна ЕГОРОВА

кандидат экономических наук,
доцент департамента аудита и корпоративной отчетности,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Российская Федерация
ISEgorova@fa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-3355-6836>
SPIN-код: 6862-6259

История статьи:

Рег. № 315/2023
Получена 13.07.2023
Получена в
доработанном виде
30.07.2023
Одобрена 11.08.2023
Доступна онлайн
18.09.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657.6

JEL: M42

Ключевые слова:

аудиторская
деятельность, прочие
услуги, юридические
услуги, международные
стандарты аудиторской
деятельности, защита
интересов аудитора
в суде

Аннотация

Предмет. Развитие правовых основ аудиторской деятельности.

Цели. Анализ юридических услуг, оказываемых субъектам экономической деятельности. Определение круга вопросов, решаемых в ходе аудиторской проверки и требующих обращения за юридической консультацией.

Методология. Применены методы системного и функционально-структурного анализа.

Результаты. Разработана схема стандарта, призванного регулировать взаимодействие аудитора и юридической службы. Предложены меры по реорганизации юридических отделов аудиторских организаций.

Выводы. В составе аудиторских организаций целесообразно создание структурного подразделения, дающего правовую оценку действиям аудируемого лица и оказывающего необходимую консультационную помощь.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Егорова И.С. Роль юридических служб при осуществлении аудиторской деятельности // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2023. – Т. 19, № 9. – С. 1642 – 1664.
<https://doi.org/10.24891/ni.19.9.1642>

Введение

Международные стандарты аудита, такие как МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при

проведении аудита финансовой отчетности», прямо указывают на то, что аудитору в своей деятельности необходимо руководствоваться законами и нормативными актами. В то же время частые изменения в законодательстве (в 2022 г. Государственная дума Российской Федерации приняла более 600 федеральных законов и иных нормативно-правовых актов, утвержденных различными органами власти), а также усложнение формулировок законов и нормативных правовых актов создает проблемы не только при адаптации экономических субъектов к уже существующим нормам права (в том числе при защите своих интересов в суде и представительстве в различных органах власти), но и при осуществлении аудиторской деятельности.

Необходимо отметить, что на данный момент нет четкого и закрепленного понятия юридических услуг или юридического сопровождения аудиторской деятельности. Требуют решения вопросы, связанные с правовым регулированием и видами юридического сопровождения аудиторской деятельности, с определением последовательности действий при юридическом сопровождении аудита, с особенностями юридического консультирования при оказании сопутствующих и прочих услуг, с систематизацией практики юридического сопровождения аудиторских услуг [1–6].

По мнению автора, для того, чтобы разобраться в особенностях юридического сопровождения аудиторской деятельности, необходимо сформировать представление о тех юридических услугах, которые могут оказываться экономическим субъектам. Юридические услуги, связанные с аудиторской деятельностью, можно разделить на три блока (*рис. 1*):

- юридические услуги, оказываемые при создании экономического субъекта;
- юридические услуги, оказываемые в процессе деятельности экономического субъекта;
- юридические услуги, оказываемые при ликвидации экономического субъекта.

Юридические услуги весьма разнообразны и касаются в первую очередь консультаций по оформлению различных документов, в том числе по регистрации юридических лиц, составлению претензий, получению лицензий и иных разрешений на определенные виды деятельности, а также по вопросам, связанным как с основной, так и неосновной деятельностью экономических субъектов, судебным разбирательствам [3–8]. Необходимо

отметить, что представленные виды услуг могут быть востребованы и аудиторами при проверке соответствующих фактов хозяйственной жизни¹.

В данной статье речь пойдет о возможностях юридического сопровождения аудита, сопутствующих аудиту услуг, прочих услуг. Отдельного внимания заслуживают вопросы юридической помощи аудиторам (при защите собственных интересов). Будут рассмотрены обстоятельства, в которых аудитор может обращаться к юристам, с позиций их отражения в нормативно-правовых актах, в первую очередь в международных стандартах аудиторской деятельности. Необходимость юридического сопровождения аудита покажем на примере его основных этапов (согласования условий аудита, его планирования, сбора аудиторских доказательств и формирования мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемого лица, оценки событий после отчетной даты), отраженных в международных стандартах аудита (*рис. 2*).

Этап согласования аудита

Во время согласования условий аудита между аудитором и аудируемым лицом происходит обмен письмами, причем при повторных аудиторских заданиях аудитор должен оценить необходимость пересмотра их условий согласно п. 13 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий». Целесообразность этого решения могут подтверждать такие факторы, как:

- неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- пересмотренные или специальные условия аудиторского задания;
- изменение состава высшего руководства аудируемого лица;
- значительные изменения в составе собственников аудируемого лица;
- существенное изменение характера хозяйственной деятельности;
- изменение законодательных или нормативных требований;
- изменение концепции подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- изменение требований, связанных с отчетностью.

¹ Егорова И.С. Организация аудита в целях противодействия коррупции, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма // Экономика и управление: проблемы, решения. 2016. Т. 2. № 9. С. 176–191.

Для определения необходимости изменения письма-соглашения аудитор может прибегнуть к услугам юриста, который поможет оценить изменения условий аудита.

Этап планирования аудита

При планировании аудиторских процедур с соответствии с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» аудитору необходимо учитывать их характер, а именно тот факт, что (п. А49) недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие. Аудиторские процедуры, планируемые для сбора аудиторских доказательств, могут оказаться неэффективными в выявлении намеренного искажения, которое связано, например, со сговором для фальсификации документации, что может привести к тому, что аудитор будет воспринимать аудиторские доказательства как подлинные, в то время как они такими не являются. В данном случае целесообразно прибегнуть к услугам юриста.

В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» для получения информации, которая может быть полезной для выявления рисков существенного искажения, могут применяться и другие процедуры, такие как направление запросов в том числе и внешнему юристу аудируемого лица.

Запросы, направленные внутреннему юристу, могут предоставить информацию о таких обстоятельствах, как судебные разбирательства, соблюдение аудируемым лицом законов и нормативных актов, осведомленность о фактических или предполагаемых недобросовестных действиях, влияющих на аудируемое лицо, гарантиях, послепродажных обязательствах, соглашениях с партнерами по бизнесу, содержании договорных условий и т.д.

Также необходимость в услугах юриста может возникнуть при наступлении событий разового характера, таких как получение уведомления о значительном судебном иске.

Этап сбора аудиторских доказательств

При проведении аудита согласно МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» аудитор должен выявлять недобросовестные действия, которые

оказывают влияние на достоверность отчетности. При выявлении недобросовестных действий у аудитора есть профессиональные и юридические обязанности по информированию определенных лиц о выявлении случаев недобросовестных действий в аудируемом лице. Рассматривая характер обстоятельств и требования закона, аудитор может обратиться за юридической консультацией, чтобы принять решение о дальнейшем проведении аудита и определении следующих действий, в том числе необходимость уведомления акционеров, регулирующих органов или иных лиц о выявленных недобросовестных действиях.

В п. A63 МСА 240 отражено, что, если аудитор сомневается в добросовестности и честности руководства аудируемого лица, он может обратиться к юристу за консультацией по дальнейшим действиям в отношении такого аудируемого лица. В случаях, когда аудитор выявил и подозревает недобросовестные действия, он должен определить, существует ли обязанность сообщать о таких недобросовестных действиях регулирующим и правоохранительным органам, так как профессиональный долг аудитора заключается в сохранении конфиденциальной информации клиента, в связи с чем аудитор может обратиться за консультацией к юристам для выяснения дальнейших шагов (п. A66 МСА 240).

Аудитор в ходе проведения аудита изучает законы и нормативные акты, которые должно соблюдать аудируемое лицо (МСА 250). Аудитор может привлекать юристов для мониторинга требований законов и нормативных актов, для отслеживания изменений, для предупреждения и обнаружения несоблюдения законов и нормативных актов (п. A2 МСА 250).

При возникновении сомнений у аудитора о соблюдении законов и нормативных актов, регулирующих деятельность аудируемого лица, он должен обсудить данный вопрос с его руководством. Если руководство не предоставляет или предоставляет недостаточную подтверждающую информацию по данному вопросу, а, по мнению аудитора, влияние несоблюдения законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на отчетность, аудитор должен рассмотреть возможность получения консультации квалифицированного юриста (п. 20, МСА 250).

Также может возникнуть ситуация, в которой аудитор может заподозрить, что руководство аудируемого лица может быть вовлечено в несоблюдение законов и нормативных актов. В таком случае аудитор не сможет обсудить данный вопрос с ними. Если нет более высокого уровня в корпоративной иерархии, или аудитор решил, что по его сообщению не будет принято мер, аудитор может обратиться за юридической консультацией (п. 25, МСА 250).

Кроме услуг, оказываемых в соответствии с международными стандартами аудита, аудитору при проведении проверки может потребоваться помощь юриста при анализе условий договоров аудируемого лица и фактического исполнения этих договоров, так как нарушение сроков исполнения договоров регулируется отдельными законами и нормативными актами Российской Федерации. После оценки исполнения условий договоров, юристы также оказывают аудиторам помощь по оценке рисков, возникших в связи с неисполнением обязательств (например, рисков, вызванных неисполнением выставленного требования по оплате штрафов и неустоек).

В случае, когда риск высокий, юрист может проконсультировать аудитора по обращению к руководству аудируемого лица с вопросом по учету данных рисков у аудируемого лица, а также узнать о действиях руководства для снижения существующих рисков. После обращения к руководству аудитор принимает решение по отражению данных рисков в аудиторском заключении.

Согласно п. 7 МСА 260 («Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»), п. A11 МСА 450 («Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»), законодательство может ограничивать взаимодействие аудитора и лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, при расследовании уполномоченным органом по факту совершения противоправных действий либо предполагаемого противоправного действия), так как это может негативно сказаться на таком расследовании. В таком случае у аудитора возникает конфликт обязательств между клиентом (сообщать информацию) и уполномоченными органами (соблюдать конфиденциальность расследования). В подобных случаях аудитор может обратиться за помощью к услугам юриста.

Юрист также помогает аудитору оценить последствия различных планов действий, если взаимодействие аудитора и лиц, отвечающих за корпоративное управление, не является адекватным (то есть, в случае недостаточности аудиторских доказательств, отказа в предоставлении информации для аудита отчетности и др.) (п. A53 МСА 260).

Необходимость обращения к юристам при сборе аудиторских доказательств отмечается и в МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях». Так, при рассмотрении претензий и судебных разбирательств аудитор должен разрабатывать и проводить аудиторские процедуры, нацеленные на:

- выявление претензий и судебных разбирательств с участием организации, которые могут создать риск существенного искажения, включая направление запросов руководству и, если применимо, иным лицам в организации, в том числе внутреннему юристу;
- изучение протоколов заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также переписки между организацией и ее внешним юристом;
- проверку данных на счетах учета расходов на юридические услуги.

Задействовать юристов можно также при правовой оценке сопроводительной документации – например, при анализе претензий контрагентов, направленных в сторону аудируемого лица, о возмещении штрафов и неустоек в связи с неисполнением условий договоров и, наоборот, претензий, направляемых аудируемым лицом контрагентам.

В соответствии с МСА 505 «Внешние подтверждения» причиной обращения аудитора к услугам юриста является подтверждение обоснованности отказа руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации, так как распространенной причиной отказа является наличие юридического спора или незавершенных переговоров с предполагаемой подтверждающей стороной, на исход которых может повлиять несвоевременный запрос о подтверждении информации.

При сборе аудиторских доказательств аудитор также оценивает перспективы непрерывной деятельности аудируемого лица. В данном случае обращение аудитора к юристам в соответствии с МСА 570 «Непрерывность деятельности» возникает в случаях наличия претензий и судебных разбирательств, обоснованности оценки руководством их возможного результата и их предполагаемых финансовых последствий.

При оценке прочих событий и условий целесообразна юридическая консультация относительно несоблюдения аудируемым лицом законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований, оценки наличия незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам правового регулирования, в которых ответчиком выступает аудируемое лицо, изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для аудируемого лица.

При проведении аудита финансовой отчетности группы, согласно МСА 600, юридическая помощь может потребоваться при оценке потенциальных

судебных разбирательств, значительных юридических соглашений как вопросов, которые могут быть значительными для финансовой отчетности компонента, но о которых руководство компонента может не знать.

При завершении этапа сбора аудиторских доказательств в соответствии с МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» аудитору необходимо дать интерпретацию выявленных искажений. Но так как закон или нормативный акт может ограничивать информационное взаимодействие аудитора с руководством или иными лицами внутри аудируемого лица по вопросу некоторых искажений, возможны потенциальные конфликты между обязательствами аудитора соблюдать конфиденциальность или сообщать о выявленных искажениях, аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.

Этап формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

Согласно МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», при выражении мнения аудитор может счесть целесообразным обратиться за помощью к юристу, когда решение не информировать о ключевом вопросе проведения аудита носит сложный характер и требует применения значимых аудиторских суждений. В крайне редких случаях (п. 14b) аудитор принимает решение о том, что не следует раскрывать информацию о вопросе, который, в случае его раскрытия, может привести к отрицательным последствиям, превышающим общественную пользу, полученную от такой информации.

Совместно с выражением мнения о достоверности финансовой отчетности, аудитор выражает мнение о достоверности прочей информации. Обязанности аудитора в отношении такой информации регулируются МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

В части раскрытия прочей информации, которая не имеет отношения к финансовой отчетности или знаниям аудитора, полученным в ходе аудита, у аудитора может отсутствовать возможность полностью оценить ответы руководства на запросы. Однако аудитор может сделать вывод об отсутствии искажения при наличии дополнительной информации (например, разъяснений руководства). Если после рассмотрения дополнительной информации аудитор также не может сделать вывод о наличии существенного искажения прочей информации, он может обратиться за помощью к квалифицированному юристу (п. A43 МСА 720).

При заявлении аудируемым лицом в документе, включенном в финансовую отчетность, о том, что аудитором было составлено заключение о такой отчетности, но при этом аудируемое лицо не планирует включать аудиторское заключение в этот документ, в соответствии с п. 26 МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности» аудитор должен потребовать включения аудиторского заключения в данный документ. В случае отказа руководства от таких действий аудитору целесообразно обратиться за консультацией к юристу для определения дальнейшего порядка действий по сложившейся ситуации.

Оценка событий после отчетной даты

После проведения аудита финансовой отчетности за отчетный период аудитору необходимо оценить события, совершенные после отчетной даты, а также их влияние на достоверность финансовой отчетности. В МСА 560 «События после отчетной даты» (п. A17) говорится о том, что в случаях, когда руководство выпустило отчетность, которую, по мнению аудитора, выпускать нельзя, аудитор может обратиться к услугам юриста для составления порядка действий, чтобы аудируемое лицо не смогло использовать аудиторское заключение. В данном случае порядок действий аудитора, направленных на недопуск использования аудиторского заключения о финансовой отчетности, зависит от юридических прав и обязательств аудитора, поэтому аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.

Юридическое сопровождение сопутствующих аудиту услуг

Кроме проведения аудита, аудитор может оказывать сопутствующие аудиту услуги, при оказании которых возможно привлечение юристов, а также прочие юридические услуги, связанные с аудитом, указанные в пп. 5, п. 7, ст. 1 закона «Об аудиторской деятельности» (рис. 3). При оказании сопутствующих услуг аудитор может воспользоваться услугами юриста при составлении или для оценки необходимости адаптации под конкретные обстоятельства и требования письма-соглашения на осуществление таких услуг.

Регулирование действий аудитора при осуществлении обзорной проверки происходит с помощью международных стандартов обзорных проверок 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» и 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации». Так как

аудит и обзорная проверка схожи между собой, услуги юристов, к которым может обращаться аудитор, так же схожи.

Так, при оказании услуг по обзорной проверке аудитор может задействовать юриста в случаях, когда возникает конфликт обязательств по информированию клиента о проведении обзорной проверки и обязательств по неразглашению информации – например при расследовании соответствующими органами каких-либо противоправных действий со стороны клиента (п. А65 МСОП 2400). При оказании сопутствующих услуг аудитор может воспользоваться услугами юриста при составлении или для оценки необходимости адаптации под конкретные обстоятельства и требования письма-соглашения.

При проведении обзорной проверки аудитор руководствуется теми же общими профессиональными принципами и соображениями в отношении существенности, целесообразности использования работы других лиц, рассмотрения последующих событий, что и при выражении аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности. Заключение по обзорной проверке имеет почти такую же структуру, как и аудиторское заключение по финансовой отчетности, и формируется в зависимости от результатов работы исполнителя.

При изучении международных стандартов, регулирующих выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорных проверок прошедших периодов, также были выявлены вопросы, по которым аудитор может обратиться за консультацией к юристу. Если аудитор при проверке прочей информации выявит существенное несоответствие или узнает о существенном искажении фактов, он может воспользоваться услугами юриста для рассмотрения последствий различных действий (п. А142 МСЗОУ 3000, п. А126 МСЗОУ 3410). Если аудитором были выявлены в ходе выполнения задания фактические или предполагаемые недобросовестные действия, он может обратиться к юристу для получения консультации относительно последствий различных действий (п. А106 МСЗОУ 3410).

Согласно п. А40 МСЗОУ 3420, если аудитор выявит, что аудируемым лицом был взята нескорректированная финансовая информация из ненадлежащего источника и не может согласовать способы решения такого вопроса с ответственными лицами, он может обратиться за консультацией юриста.

При выполнении согласованных процедур, регулируемых МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур», аудитор может

прибегнуть к услугам юриста для обсуждения тех процедур, которые планируется выполнить – например, предложить разработку процедур для рассмотрения юридических аспектов договора (п. А46 МССУ 4400). В случаях, когда аудитор не может избежать включения в отчет информации, которая является конфиденциальной, он может обратиться за помощью к юристу для определения последствий включения такой информации в отчет (п. А55, МССУ 4400).

В МССУ 4410 «Задания по компиляции» отсутствует прямое указание на необходимость взаимодействия аудитора и юриста, но, по нашему мнению, в данном направлении возможно предположить юридическое консультирование по вопросам проверки оформленных документов, которые предоставляются аудируемым лицом и с учетом которых осуществляется компиляция финансовой информации, а также формирование отчета по ее результатам.

На основании изложенного можно констатировать, что в настоящее время нет единых подходов к организации и методике юридического сопровождения аудиторской деятельности, поэтому нами предлагается к разработке стандарт «Использование в аудиторской деятельности работы юридических служб», регламентирующий помощь юридических служб при осуществлении аудита и реализации сопутствующих ему услуг, примерная структура которого представлена в *табл. 1*.

При определении цели стандарта необходимо учитывать, что итогом взаимодействия аудиторов и юридических служб должно являться повышение эффективности как проводимого аудита, так и аудиторской деятельности в целом, а также подтверждение соответствия отраженной финансовой информации законам и нормативным актам. Важным аспектом является независимость привлекаемого юриста и соблюдение им этических принципов, регулирующих выполнение заданий, обеспечивающих уверенность. Кроме того, необходимо определить ответственность юристов за предоставление неточной или недостоверной, устаревшей информации, в результате чего аудитор может выпустить заведомо ложное аудиторское заключение².

² Егорова И.С. Оценка основных факторов риска недобросовестных действий. Часть 1 // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2015. Т. 11. Вып. 46. С. 29–40. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-osnovnyh-faktorov-riska-nedobrosovestnyh-deystviy-chast-1/viewer>; Егорова И.С. Оценка основных факторов риска недобросовестных действий. Часть 2 // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2015. Т. 11. Вып. 47. С. 11–24.

Прочие юридические услуги, совместимые с аудиторской деятельностью

В соответствии со ст. 1 закона «Об аудиторской деятельности»³ аудиторы могут оказывать такие прочие услуги, как:

- консультации по правовым вопросам;
- представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве;
- представление интересов доверителя в налоговых и таможенных правоотношениях;
- представление интересов доверителя в органах государственной власти и органах местного самоуправления.

Если охарактеризовать данные услуги более подробно, то можно отметить, что аудируемое лицо может обратиться за помощью к аудиторской организации, чтобы получить консультации по применению тех или иных норм законодательства. Например, аудируемое лицо может обратиться за консультацией для решения трудовых, налоговых споров, по выставленным покупателями и заказчиками рекламациям и претензиям, по созданию юридически правильных форм договоров для различных видов контрагентов и других вопросов.

При оказании такой услуги, как представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, следует учесть, что действующее гражданско-процессуальное и арбитражное законодательство позволяет экономическим субъектам вести судебный процесс через квалифицированных специалистов, которыми являются юристы и адвокаты. Представление интересов – это деятельность, при которой юридически значимые действия осуществляются представителем с помощью доверенности или иного документа, удостоверяющего право на осуществление таких действий. Таким образом, аудируемое лицо может обратиться к аудиторской организации для предоставления услуг по представлению интересов в судебных органах.

При оказании такой услуги, как представление интересов доверителя в налоговых и таможенных правоотношениях, следует учесть, что таможенные правоотношения регулируются Федеральным законом

³ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
URL: <https://base.garant.ru/12164283/?ysclid=llvgri0ujm916498564>

«О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁴ от 03.08.2018. Юрист может оказывать услуги по представлению интересов аудируемого лица в арбитражном суде при возникновении таможенных споров, также может вести переговоры с таможенными органами по перемещению товаров или иным сделкам, которые регулируются нормами таможенного права.

Кроме того, могут быть оказаны юридические услуги по ведению переговоров с федеральной налоговой службой, а также по представлению в качестве доверителя в арбитражном суде при возникновении споров с налоговыми органами – например по оспариваемым штрафам, пеням, неустойкам по налогам, сборам, страховым взносам. Кроме таможенных и налоговых органов, у аудируемого лица могут возникнуть споры с другими государственными органами и органами местного самоуправления, разрешению которых может способствовать оказание юридических услуг.

Юридическая помощь при защите интересов аудитора

В определенных случаях аудитору требуется помощь юриста для защиты своих интересов. Это случаи нарушения независимости аудитора и аудиторской тайны, несоблюдения при проведении аудита требований нормативных правовых актов, выдачи заведомо ложного аудиторского заключения и др.

Например, при подаче заявления от лиц, которым адресовано аудиторское заключение, Банка России, Федерального казначейства, Агентства по страхованию вкладов и др. (ст. 6 закона «Об аудиторской деятельности») судом может быть принято решение о признании аудиторского заключения заведомо ложным. Согласно п. 5 ст. 6 закона «Об аудиторской деятельности», заведомо ложное аудиторское заключение – это выражение мнения о достоверности финансовой отчетности без проведения аудита или заключение, противоречащее документам, которые предоставило аудируемое лицо. При получении информации о подаче одним из указанных лиц искового заявления аудитору целесообразно получить юридическую консультацию для защиты своих интересов.

Такая необходимость может возникнуть и при аннулировании квалификационного аттестата аудитора по основаниям, перечисленным

⁴ Федеральный закон от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/43499>

в ст. 12 закона «Об аудиторской деятельности». Помощь юриста может потребоваться и при обращении клиента в арбитражный суд с иском о признании некачественного проведения аудита.

Заключение

На основании проведенного анализа можно констатировать, что все экономические субъекты (в том числе аудиторские организации и индивидуальные аудиторы) при осуществлении своей деятельности так или иначе сталкиваются с необходимостью обращения за помощью к квалифицированным специалистам в области права. Для понимания, в каких случаях аудитор может взаимодействовать с юристом, необходимо проанализировать международные стандарты аудиторской деятельности, а также соответствующие нормативные правовые акты, ее регулирующие.

Для регламентации юридического сопровождения аудиторской деятельности необходимо разработать либо соответствующий национальный стандарт либо внутренний стандарт аудиторской организации (индивидуального аудитора). Кроме того, необходимо отметить, что как при проведении аудита и оказании сопутствующих ему услуг, так и при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг в структуре аудиторской организации должен быть выделен юридический отдел, который сможет заниматься оказанием данных услуг.

В большинстве случаев крупные аудиторские организации имеют в организационной структуре юридический отдел. Но в составе аудиторской организации целесообразно открыть несколько юридических отделов или разделить юридическое сопровождение по различным сегментам: «юридическое сопровождение аудита», «юридическое сопровождение сопутствующих аудиту услуг», «прочие юридические услуги, совместимые с аудиторской деятельностью», «юридическая помощь при защите интересов аудитора».

Таблица 1**Предлагаемая структура стандарта «Использование в аудиторской деятельности работы юридических служб»****Table 1****The proposed structure of the Standard – Using Legal Services in Auditing Activities**

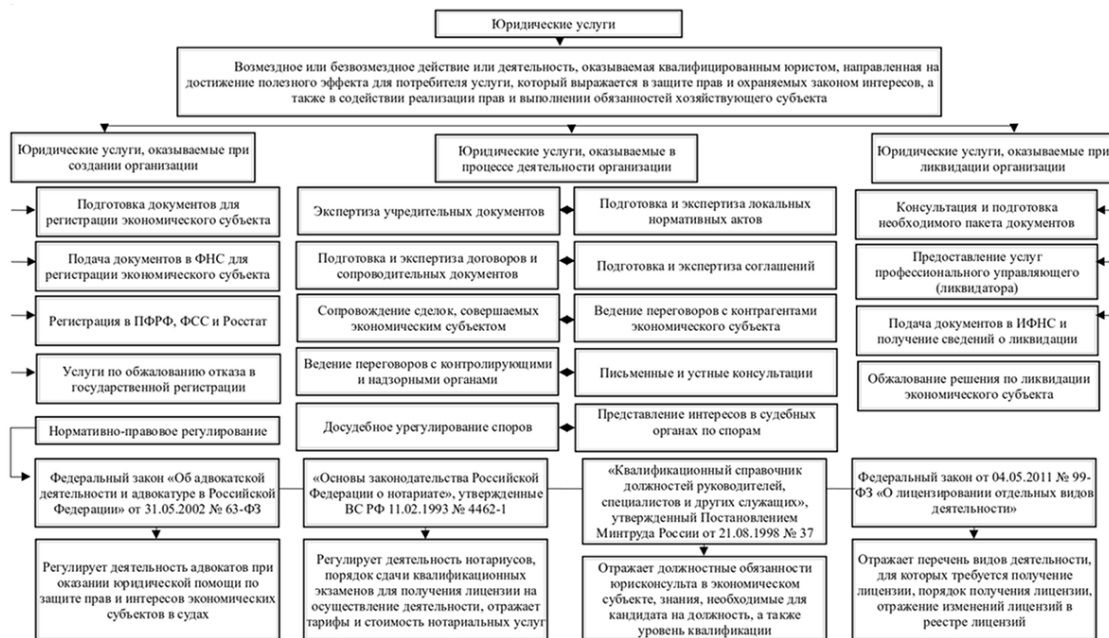
Раздел стандарта	Содержание раздела, пояснения
Сфера применения настоящего стандарта	Настоящий стандарт аудиторской деятельности устанавливает обязанности аудитора в связи с использованием работы физического лица или организации, обладающих знаниями и опытом в области права, отличной от бухгалтерского учета или аудита, когда эта работа используется для содействия аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств
Ответственность аудитора за аудиторское мнение	Аудитор несет единоличную ответственность за выраженное мнение аудитора, при этом его ответственность не уменьшается вследствие того, что аудитор использовал работу юриста. Однако если аудитор, использующий работу юриста в соответствии с требованиями настоящего стандарта, решает, что работа данного юриста отвечает стоящим перед аудитором целям, аудитор может принять результаты работы или выводы данного юриста, относящиеся к области знаний юриста, в качестве надлежащего аудиторского доказательства
Цели аудитора	Определить необходимость привлечения к выполнению аудиторского задания юридических служб. При использовании работы юридических служб определить, соответствует ли эта работа целям аудитора
Определение необходимости привлечения юриста	Если для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств необходима консультация в области права, аудитор должен определить, следует ли для реализации данной необходимости использовать работу юриста
Независимость	Для выражения объективного мнения аудитора на юриста распространяются соответствующие этические требования, включая требования независимости
Согласование условий аудита	При проведении повторного аудита аудитор может обратиться к юристу для оценки необходимости пересмотра существующего аудиторского задания в текущих обстоятельствах и напоминания экономическому субъекту о действующих условиях (МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»)
Планирование аудита	Аудиторские процедуры, планируемые для сбора аудиторских доказательств, могут оказаться неэффективными в выявлении намеренного искажения, которое связано, например, со сговором для фальсификации документации, что может привести к тому, что аудитор будет воспринимать аудиторские доказательства как подлинные, в то время как они такими не являются. В данном случае целесообразно прибегнуть к услугам юриста (МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита») Для получения информации, которая может быть полезной для выявления рисков существенного искажения, могут применяться и другие процедуры, как направление запросов внутреннему и внешнему юристу аудируемого лица (МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка

Раздел стандарта	Содержание раздела, пояснения
Сбор аудиторских доказательств	рисков существенного искажения»)
	При выявлении недобросовестных действий, может счесть целесообразным при принятии дальнейших решений обратиться за юридической консультацией (МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»)
	При подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов аудитор может обратиться за юридической консультацией (МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»)
	При обнаружении каких-либо совершенных противоправных действий аудитор может обратиться за помощью к юристу по вопросу о необходимости информирования лиц, осуществляющих корпоративное управление организацией (МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»)
	При рассмотрении претензий и судебных разбирательств аудитор должен разрабатывать и проводить аудиторские процедуры, включая направление запросов внешним и внутренним юристам (МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»)
	Причиной обращения аудитора к услугам юриста является подтверждение обоснованности отказа руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации, так как распространенной причиной отказа является наличие юридического спора (МСА 505 «Внешние подтверждения»)
	Привлечение юриста может возникнуть при оценке прочих событий и условий в части несоблюдения аудируемым лицом законодательных или нормативных требований, оценки наличия незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам правового регулирования (МСА 570 «Непрерывность деятельности»)
	Услуги юриста требуются при оценке потенциальных судебных разбирательств, значительных юридических соглашений как вопросов, которые могут быть значительными для финансовой отчетности компонента, но о которых руководство компонента может не знать (МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»)
	При обнаружении каких-либо искажений аудитор может обратиться за помощью к юристу по вопросу о необходимости информирования руководства или других сотрудников аудируемого лица, а также уполномоченные органы вопреки принципу конфиденциальности (МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»)
Формирование мнения о достоверности финансовой отчетности	При рассмотрении вопросов, не имеющих отношения к финансовой отчетности или знаниям, полученным аудитором в процессе аудита, аудитор может получить консультацию юриста (МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»)
	Когда аудитор не может сделать вывод об отсутствии возможного существенного несоответствия или существенного искажения прочей информации, он может предложить руководству обратиться к квалифицированному

Раздел стандарта	Содержание раздела, пояснения
	третьему лицу (например, к эксперту или юристу). В определенных случаях аудитор может получить консультацию юриста самостоятельно (МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»)
	При невыполнении требуемых действий руководством аудитор может проинформировать предполагаемых пользователей и других сторонних пользователей о ненадлежащем указании на аудитора. Для определения порядка действий аудитор может обратиться за помощью к юристу (МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»)
Оценка событий после отчетной даты	Юридическая консультация по действиям аудитора при возникновении обстоятельств, ставших известными аудитору после отчетной даты, влияющих на достоверность мнения в аудиторском заключении (МСА 560 «События после отчетной даты»)
Юридическое сопровождение выполнения обзорных проверок	Оказание юридических консультаций при составлении или адаптации писем-соглашений на проведение обзорных проверок (МСОП 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов») Юридические консультации по дальнейшим действиям аудитора при проверке клиента, у которого проводятся расследования противоправных действий соответствующими органами (МСОП 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»)
Юридическое сопровождение выполнения согласованных процедур	Юридические консультации при составлении договора на оказание согласованных процедур и оформлении их результатов (МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур»)
Юридическое сопровождение выполнения компиляции финансовой информации	Юридические консультации при составлении договора на осуществление компиляции финансовой информации и оформление отчета по ее результатам (МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»)

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1**Понятие, виды и нормативно-правовое регулирование юридического сопровождения хозяйственной деятельности****Figure 1****The concept, types and statutory regulation of legal support of economic activity**

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2**Международные стандарты, обосновывающие необходимость обращения к юристам при проведении аудита****Figure 2****International standards justifying the need to contact lawyers during auditing**

Этапы проведения аудита ↓ Согласование аудита ↓ Планирование аудита ↓ Получение аудиторских доказательств ↓ Формирование мнения	МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»	→ При проведении повторного аудита аудитор может обратиться к юристу для оценки необходимости пересмотра существующего аудиторского задания в текущих обстоятельствах и напоминания экономического субъекту о действующих условиях
	МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»	→ Аудитор при выявлении недобросовестных действий может счесть целесообразным при принятии дальнейших решений обратиться за юридической консультацией
	МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»	→ При подозрении о несоблюдении законов и нормативных актов аудитор может обратиться за юридической консультацией
	МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»	→ При обнаружении каких-либо совершенных противоправных действий аудитор может обратиться за помощью к юристу по вопросу о необходимости информирования о лицах, осуществляющих корпоративное управление организацией
	МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»	→ При обнаружении каких-либо искажений аудитор может обратиться за помощью к юристу по вопросу о необходимости информирования руководства или других сотрудников экономического субъекта
	МСА 560 «События после отчетной даты»	→ При выпуске финансовой отчетности, которую аудитор запретил выпускать, аудитор может прибегнуть к услугам юристов за консультацией по юридическим правам и обязательствам аудитора
	МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»	→ При рассмотрении вопросов, не имеющих отношения к финансовой отчетности или знаниям, полученным аудитором в процессе аудита, аудитор может получить консультацию юриста
	МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»	→ При рассмотрении аспектов в отношении решений не сообщать в аудиторском заключении о ключевом вопросе аудита, которые требуют применения значимых аудиторских решений, аудитор может обратиться за консультацией к юристу
	МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»	→ При невыполнении требуемых действий руководством аудитор может проинформировать предполагаемых пользователей и других сторонних пользователей о ненадлежащем указании на аудитора. Для определения порядка действий аудитор может обратиться за помощью к юристу

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 3**Сопутствующие аудиту услуги и прочие юридические услуги, связанные с аудиторской деятельностью****Figure 3****Audit-related services and other legal services related to auditing activities**

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Аганина Р.Н., Анресова Н.Г. Аудиторская деятельность: некоторые вопросы правоприменения // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА). 2022. № 12. С. 127–138.
URL: <https://doi.org/10.17803/2311-5998.2022.100.12.127-138>
2. Егорова И.С. Особенности идентификации и осуществления аудита мошенничеств // Аудитор. 2017. Т. 3. № 6. С. 31–42.
URL: https://doi.org/10.12737/article_59423bd4466de7.01502935
3. Егорова И.С. Особенности формирования аудиторского в соответствии с Международными стандартами аудиторской деятельности // Аудит. 2018. № 5. С. 22–25.
4. Егорова И.С. Практическая реализация оценки допущения непрерывности деятельности согласно МСА 570 «Непрерывность

деятельности» на основе данных финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. 2017. № 8. С. 20–30.

5. Козменкова С.В., Цыганов В.И. Аудит финансовой отчетности: особенности исследования законов и нормативных актов // Международный бухгалтерский учет. 2020. Т. 23. Вып. 4. С. 414–427.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.4.414>
6. Кондратьев П.О. Правовое регулирование рынка юридических услуг // Теория государства и права. 2018. № 3. С. 79–83.
URL: <http://matgip.ru/arkhiv>
7. Новиков А.В. К вопросу о досудебном порядке урегулирования экономических споров // Вопросы российского и международного права. 2023. Т. 13. № 1А-2А. С. 240–246.
URL: <http://www.publishing-vak.ru/file/archive-law-2023-1/c9-novikov.pdf>
8. Половинко А.Ю., Сколов А.А. Особенности оказания различных видов юридических услуг // Epomen. Global. 2022. № 25. С. 203–207.
URL: <https://epomen.ru/issues/global/25/Epomen.Global-25-2022.pdf>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-2872
eISSN 2311-875X

Economic Policy of the State

THE ROLE OF LEGAL SERVICES IN THE IMPLEMENTATION OF AUDITING ACTIVITIES

Irina S. EGOROVA

Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
ISEgorova@fa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-3355-6836>

Article history:

Article No. 315/2023
Received 13 July 2023
Received in revised
form 30 July 2023
Accepted 11 Aug 2023
Available online
18 September 2023

JEL classification:

M42

Keywords: auditing,
legal services,
International
Standards on Auditing,
auditor's interests
defense

Abstract

Subject. This article deals with the issues of development of the legal framework for auditing.

Objectives. The article aims to analyze the legal services provided to economic entities and determine the range of issues to be solved during the audit, that require seeking legal advice.

Methods. For the study, I used the methods of systems, functional and structural analyses.

Results. The article presents the author-developed scheme of the standard, designed to regulate the interaction of the auditor and the legal service. It also proposes measures to reorganize the legal departments of audit organizations.

Conclusions. To establish a structural unit that can legally assess the actions of the audited entity and provide the necessary consulting assistance is advisable as part of audit organizations.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

Please cite this article as: Egorova I.S. The Role of Legal Services in the Implementation of Auditing Activities. *National Interests: Priorities and Security*, 2023, vol. 19, iss. 9, pp. 1642–1664.
<https://doi.org/10.24891/ni.19.9.1642>

References

1. Aganina R.N., Apresova N.G. [Audit activity: some issues of law enforcement]. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYuA) = Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*, 2022, no. 12, pp. 127–138. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.17803/2311-5998.2022.100.12.127-138>
2. Egorova I.S. [Features of fraud audit identification and performance]. *Auditor*, 2017, vol. 3, iss. 6, pp. 31–42. (In Russ.) URL: https://doi.org/10.12737/article_59423bd4466de7.01502935

3. Egorova I.S. [Features of the formation of an audit opinion under International Standards on Auditing]. *Audit*, 2018, no. 5, pp. 22–25. (In Russ.)
4. Egorova I.S. [Practical implementation of the evaluation assumptions of going concern under ISA 570 – *Continuity of Operations* based on data from financial statements]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 8, pp. 20–30. (In Russ.)
5. Kozmenkova S.V., Tsyganov V.I. [Financial statement audit: An investigation into laws and regulations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 4, pp. 414–427. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.4.414>
6. Kondratyev P.O. [Legal regulation of the legal services market]. *Teoriya gosudarstva i prava = Theory of State and Law*, 2018, no. 3, pp. 79–83.
URL: <http://matgip.ru/arkhiv> (In Russ.)
7. Novikov A.V. [On the issue of pre-trial settlement of economic disputes]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava = Matters of Russian and International Law*, 2023, vol. 13, no. 1A-2A, pp. 240–246. (In Russ.)
URL: <http://www.publishing-vak.ru/file/archive-law-2023-1/c9-novikov.pdf>
8. Polovinko A.Yu., Skolov A.A. [Features of various types of legal services]. *Epomen. Global*, 2022, no. 25, pp. 203–207. (In Russ.)
URL: <https://epomen.ru/issues/global/25/Epomen.Global-25-2022.pdf>

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.