

Содержание:

Введение

Переход России к рыночным отношениям выявил необходимость создания новых экономических институтов, регулирующих взаимоотношения различных субъектов предпринимательской деятельности, и среди них одно из ведущих мест должно принадлежать институту аудиторства, главная цель которого – обеспечить контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.

Развитие и становление аудита в России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987-1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 - создание первой аудиторской организации "Интераудит"), с другой - стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990-1993 гг.).

Второй этап (декабрь 1993 г. до принятия Федерального закона "Об аудиторской деятельности" - август 2001 г.) - период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г., постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994 г. N 482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности" и ряд других документов.

Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Принятие Федерального закона "Об аудиторской деятельности" (№ 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.) знаменует новый (третий) этап аудиторской деятельности в РФ. Значение закона состоит, прежде всего в том, что он подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Аудит занял свое место среди других видов финансового контроля, и,

наконец, Россия может считаться страной, имеющей непреходящий атрибут рыночной экономики - аудит.

Закон был подготовлен рабочей группой с участием представителей МФ РФ, профессиональных аудиторских объединений, их региональных структур, работников научных учреждений и вузов и аудиторов-практиков.

Закон представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в РФ. Он должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых документов: Гражданского кодекса РФ, Налогового кодекса РФ, Федерального закона "О бухгалтерском учете", Федерального закона "О лицензировании отдельных видов деятельности" (в ред. от 12.05.2000 г.) и др.

Федеральный закон включает 22 статьи, в которых отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности, сопутствующих аудиту услуг, аудитора и аудиторской организации. Приведены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц и/или лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг.

Цель и задачи курсовой работы: понятие, требования, ответственность аудиторских услуг.

Актуальность избранной темы обусловлена самим фактом того, что аудиторская деятельность в настоящее время занимает важную роль в процессе предпринимательской деятельности. Услуги аудиторских фирм очень востребованы.

Аудиторская деятельность

Первая теория "аудит как процесс" получила широкое распространение в специальной литературе. "Аудит (auditing) - это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает доказательства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям".[\[1\]](#)

[1]

Под аудитом иногда понимается процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска (т.е. вероятности того, что в финансовых отчетах содержатся ложные или неточные сведения) для пользователей финансовых отчетов.

Приверженцы второй теории сравнивают аудит с комплексным экономическим анализом. Так, П.И. Камышанов считает, что "аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса".[\[2\]](#)[\[2\]](#)

Международная федерация бухгалтеров рассматривает "audit" как независимое исследование финансовой отчетности или связанной с ней финансовой информации предприятия, независимо от форм собственности. Такое исследование завершается выражением точки зрения аудитора.[\[3\]](#)[\[3\]](#) Здесь на первое место выдвигается не процесс, а само исследование - результат данного процесса.

Представленный подход к пониманию сущности аудита следует рассматривать как антитезу его ревизионной концепции, так как объектом осмысления становится независимое консультирование, а точнее ее высшая форма - экспертиза бизнеса. Под экспертизой чаще всего понимается исследование и решение опытными специалистами, учеными вопросов, которые требуют специальных знаний в области науки, техники, экономики, и т.д. Отсюда, как считает Н.Т. Лабынцев, аудиторскую экспертизу бизнеса можно определить как исследование аудиторами вопросов предпринимательской деятельности для установления ее состояния и повышения эффективности, так как задачей аудитора при этом являются только получение и оценка новой информации о бизнесе клиента, то аудиторская экспертиза является лишь составной частью аудита, но отнюдь не однозначна ему.[\[4\]](#)[\[4\]](#)

Сторонники следующей теории отстаивают точку зрения о том, что аудит есть совокупность ревизионной и экспертно-консультационной деятельности. Эта теория может быть названа в качестве интегрированной, поскольку аудит рассматривается как новая форма контроля за работой предприятий, которая сочетается с постоянной их опекой, консультированием и правовой помощью и другими видами услуг, оказываемых в целях повышения эффективности коммерческой деятельности, улучшения учета и отчетности.

Надо различать понятия "аудит" и "аудиторская деятельность". Последнее - более широкое понятие. Аудиторская деятельность включает две группы юридических и фактических действий: аудит и иные сопутствующие ему услуги, перечень которых

определен статьей 1 указанного Закона.

Вместе с тем, действующее законодательство отождествляет указанные понятия, что является необоснованным. Возможно понимание аудиторской деятельности как в узком смысле (аудиторская деятельность - разновидность финансового контроля), так и в широком смысле (аудиторская деятельность - любое юридически значимое действие аудиторской организации (аудитора). Которое не ограничивается лишь аудитом, а включает в себя и совокупность юридически значимых действий (предоставление консультационных услуг, юридическое и финансовое сопровождение хозяйственной деятельности определенного экономического субъекта и т.п.).

Теперь обратимся к легальному определению аудита. Содержащееся в статье 1 Закона об аудиторской деятельности правило рассматривает аудит как вид предпринимательской деятельности по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Таким образом, в названном Законе аудит - это деятельность, причем предпринимательская.

Мы также считаем, что экономическая сущность аудита проявляется, прежде всего, в том, что он (аудит) является видом социальной деятельности, а потому ей присущи все черты последней: целенаправленность, предметность, упорядоченность. Будучи видом социальной деятельности, аудит (аудиторская деятельность) состоит из различных действий, операций и поступков.

Однако аудит - это не только социальная деятельность. С точки зрения Закона об аудиторской деятельности аудит есть предпринимательская деятельность.

В юридической и специальной литературе распространено мнение о принадлежности аудита к разряду предпринимательства. Существует и иной взгляд на природу аудиторской деятельности. Так, по мнению В.В. Нитецкого, определение аудиторской деятельности как предпринимательской "...принижает и сужает цели и задачи аудиторской службы... Предпринимательство направлено на получение прибыли, а это не является основной задачей аудита".[\[5\]](#)[5]

Рассматриваемый вопрос не является простым, как может показаться на первый взгляд. Дело в том, что законодатель иногда не относит тот или иной вид экономической деятельности к предпринимательству в силу прямого указания закона. Согласно статье 1 Основ законодательства РФ о нотариате от 11 февраля 1993 г. нотариальная деятельность не является предпринимательством и не

преследует цели извлечения прибыли. В свою очередь, источником финансирования деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, являются денежные средства, полученные им за совершение нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера (статья 23).

Вместе с тем, деятельность занимающихся частной практикой нотариусов является, по мнению Конституционного Суда РФ, особой юридической деятельностью, которая осуществляется от имени государства, чем предопределяется специальный публично-правовой статус нотариусов. Определенная схожесть статусных публично-правовых характеристик свойственна и адвокатам.

Что касается аудиторской деятельности, то она не осуществляется от имени Российской Федерации, аудиторами (аудиторскими организациями). Напротив, аудиторы (в отличие от ревизоров) действуют в частных интересах.

В сравнительном плане интерес вызывает постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П. В нем, в частности, отмечается, что выбор аудиторской организации и оплата оказываемых ею услуг осуществляются на коммерческой основе в рамках гражданско-правового договора, иначе говоря, опосредуются частноправовой формой, однако, по своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т.е. в общественном интересе.

Далее, Конституционный Суд РФ заключает: юридическое лицо, осуществляющее обязательный аудит, действует в качестве корпорации частного права, т.е. в рамках предпринимательской деятельности; вместе с тем такое юридическое лицо имеет особый статус: оно создается специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности, не может заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью и, осуществляя обязательный аудит, по сути, выполняет публичную функцию, поскольку уже не частный, а публичный интерес лежит в основе этого процесса. Признаться, такое утверждение выглядит противоречиво и весьма загадочно. Например, что означает "корпорация частного права"? Гражданский кодекс не знает слова "корпорация". Не соответствует действительности (по крайней мере, спорно) и утверждение суда о выполнении аудиторской организацией публичной функции.

Ведь известно, что аудит - это форма финансового контроля. Аудит отличается от государственного финансового контроля (ревизии). Именно для последней формы

контроля присуща публичность. Проведение ревизии действительно направлено на защиту публичных интересов. Аудит не преследует в качестве основной цели - защиту публичных интересов. Будучи видом предпринимательской деятельности, деятельность аудиторская направлена на извлечение (получение) прибыли. Поэтому функция защиты публичных интересов реализуется опосредованно (косвенно). Рассуждая в таком ключе, можно распространить признак публичности и на другие виды экономической деятельности, осуществляемой теми или иными организациями. Например, кредитные банковские организации, наряду с выполнением основных экономических функций в сфере банковской деятельности, наделены некоторыми контрольными функциями в области кассовых (наличных) операций.

Будучи экономической деятельностью, аудит по своей природе предполагает осуществление аудиторских услуг на возмездных основаниях. Умозрительно можно представить ситуацию, когда аудитор оказывает бесплатно соответствующие услуги. Но это не является публичной обязанностью в силу Конституции РФ и отдельных федеральных законов. Коммерческая направленность аудиторской деятельности имеет ярко выраженный характер.

Таким образом, аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской, даже в том случае, когда юридическое лицо осуществляет обязательный аудит. Данный вывод подтверждается и правовой позицией Конституционного Суда РФ от 01.04.03 N 4-П по делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Закона об аудиторской деятельности в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной^[6][6]. Исходным и существенным в понимании предпринимательства является норма части 2 статьи 34 Конституции РФ, гласящая, что **предпринимательская деятельность**, это разновидность деятельности экономической. Данное обстоятельство, не получив должного отражения в легальном определении предпринимательской деятельности, позволяет в отрыве от конституционной нормы весьма произвольно понимать предпринимательскую деятельность, наполнять ее неодинаковым содержанием в зависимости от субъективного усмотрения лица.

Одним из видов экономического продукта экономической деятельности выделяют услуги, результатом которых является изменение качества уже существующих, произведенных вещей, либо в виде передачи специфического продукта в виде сведений, данных, информации об объектах и процессах.

Любая деятельность выражается в непрерывной смене внутренних состояний, которые мы можем наблюдать. Аудиторская деятельность - так же система постоянно осуществляемых действий, каковыми являются аудиторские услуги. В связи с этим, к главному признаку аудиторской деятельности следует отнести именно осуществление деятельности через совершение особых сделок.

Чтобы определить обоснованность отнесения законодателем аудиторской деятельности к предпринимательской, проанализируем признаки, ее характеризующие. Начнем с такого признака, как имущественная и организационная самостоятельность предпринимателя.

Имущественная самостоятельность определяется наличием у предпринимателя обособленного собственного имущества как экономической базы деятельности. Заметим при этом, что капитал в экономическом смысле (а уставный капитал есть лишь его превращенная форма) является необходимым условием осуществления любой предпринимательской деятельности, если "исходить из его функции, а не из словоупотребления или наших терминологических потребностей".

Занятие же гражданином аудиторской (равно и нотариальной, адвокатской и медицинской) практикой объективно не требует ни капитала, ни кредита, его замещающего. Предполагается, что имущественное положение лица, готовящегося открыть профессиональную практику, должно позволять ему снимать офис (контору, кабинет). Это может стать условием для занятия профессией: "нотариус должен иметь место для совершения нотариальных действий в пределах нотариального округа, в который он назначен на должность".

Другое дело - аудиторская организация: коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Действующее законодательство устанавливает общие положения о формировании уставного (складочного) капитала.

Лица привилегированных профессий должны быть достаточно обеспеченными, чтобы с одной стороны, иметь объективную возможность противостоять корыстным соображениям при осуществлении профессиональных действий, а с другой - быть в состоянии нести имущественную ответственность за нанесенный ими ущерб. Выполнение негласного требования иметь определенный имущественный ценз обычно обеспечивается высокой платой за обучение профессии, квалификационную аттестацию и получение лицензии, разрешающей практику.

Организационная самостоятельность - это возможность принятия самостоятельных решений в процессе предпринимательской деятельности. Это проявляется в выборе вида деятельности, организационно - правовой формы, круга учредителей. Самостоятельность аудиторской деятельности проявляется при решении вопроса о заключении договора, в процессе планирования аудитором своей деятельности, в выборе приемов и методов своей работы.

Следующим признаком предпринимательской деятельности является ее рисковый характер. **Аудиторский риск** - это субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может содержать не выявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Предпринимательская деятельность направлена на систематическое получение прибыли. Как уже отмечалось, аудиторская деятельность также относится к предпринимательству. Поэтому, с этой точки зрения, основная цель аудиторской организации (аудитора) - получение (извлечение) прибыли. Но, с другой стороны, профессиональной целью аудиторской организации является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству.

Само существование привилегированных профессий и соответственно осуществление их носителями социальных функций объективно невозможно без предоставления им профессиональных привилегий. Так, одна из привилегий нотариуса состоит в том, что законодатель обуславливает вступление в законную силу определенной категории сделок их нотариальным удостоверением.

Привилегия аудитора в том, что его заключение по результатам аудиторской проверки является официальным документом, имеющим юридическое значение, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, в качестве которых могут быть и юридические и физические лица, органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления и органы суда.

Но приравнивание аудиторского заключения к процессуальному средству доказывания является не точным отражением его сущности, так как теория доказательства в процессе предполагает назначение и проведение экспертизы только по заявлению участвующих в деле лиц или суда, предусматривает придание заключению эксперта строго установленной процессуальной формы, что не может

быть соблюдено в аудиторском заключении. Заключение эксперта имеет определенную цель: помочь в установлении истины по делу на основе глубокого анализа фактических материалов. Заключение аудитора изначально предназначено для подтверждения правильности совершения финансовых операций, получающих отражение в документах бухгалтерского учета, и не направлено на искомое с точки зрения возникшего процесса детальное закрепление в нем фактов нарушения в гражданском и уголовном процессе.

Одна из типичных привилегий - правообязанность не разглашать сведения, ставшие известными лицу привилегированной профессии в связи с совершением им профессиональных действий. Она в той или иной степени гарантируется государством (вплоть до абсолютной защиты тайны исповеди). Эта привилегия - гарантия настолько важна, что профессиональные привилегии чаще всего ассоциируются с ней. Так, в английском языке под адвокатской (докторской, аудиторской) привилегией понимается именно привилегия хранить профессиональную тайну. Статья 8 Закона об аудиторской деятельности определяет обязанность аудиторов хранить тайну об операциях аудируемых лиц, а также сведениях и документах, получаемых и составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности.

Привилегиями обладают и профессиональные ассоциации. Одна из них заключается в признании за такими объединениями определенной юрисдикции по отношению к своим членам. Согласно статье 20 Закона об аудиторской деятельности предусмотрена возможность создания аккредитованных профессиональных аудиторских объединений.

Государством лицензируется осуществление аудиторами и аудиторскими фирмами собственно аудита, а оказанием "иных аудиторских услуг", в зависимости от их вида, могут заниматься другие физические и юридические лица или без лицензии, или на основании специальной лицензии. Даже сами аудиторы и аудиторские организации, чтобы иметь право оказывать "иные аудиторские услуги", входящие в перечень лицензируемых, обязаны приобрести дополнительные лицензии (например, на осуществление оценочной деятельности).

"Иные услуги по профилю (аудиторской) деятельности" - не аудиторские по сути. Использование в этих понятиях корневого слова "аудит", во-первых, служит указанием аудитору (аудиторской фирме) на возможность их оказывать при условии, что это не влечет утрату им своей независимости; во-вторых, дает гарантию того, что их оказание не нарушит правило об исключительности

аудиторской деятельности": аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг (пункт 7 статьи 1 Закона). Отказ от занятия иной деятельностью является обычным условием для получения лицом профессиональных привилегий, что не характерно для предпринимателей.

С данным утверждением трудно согласиться, так как законодательством (пункт 1 статьи 49 ГК РФ) выделена определенная категория субъектов предпринимательской деятельности, обладающих специальной правоспособностью, ограниченных в осуществлении иных видов деятельности.

Таким образом, аудиторская деятельность представляет собой направленную на извлечение прибыли систематическую деятельность специального субъекта, обладающего исключительным правом, на основании закона и специального разрешения (лицензии) уполномоченного государственного органа (Министерство финансов РФ) осуществлять аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Права и обязанности аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) и аудируемых лиц

Закон об аудите предоставляет аудиторам следующий перечень прав:

самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;

проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;

По-видимому, эта формулировка нуждается в уточнении, так как для аудитора важно выявить не только учтенное, но и любое имущество, принадлежащее организации, что собственно обычно и является одной из целей инвентаризации, проводимой в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;

отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении. В случаях непредставления аудируемым лицом всей необходимой

документации и выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих, либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

Закон об аудите подробно раскрывает основания для отказа. Однако, в Законе прямо не упомянут случай отказа по соображениям личной безопасности.

Возможно, законодатель имел в виду, что угроза личной безопасности - частный случай обстоятельств, оказывающих существенное влияние на мнение аудиторов. Отказ от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении по приведенным причинам не является для заказчика основанием не оплатить услуги аудитора (см. подпункт 5 пункта 2 статьи 6 Закона).

Осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и настоящему Федеральному закону.

Обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов при проведении аудиторской проверки также несколько расширены Законом об аудите, в соответствии с которым аудиторы (юридические или физические лица) обязаны:

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом;

2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской

Федерации;

Подчеркнем, что требования данного пункта должны соблюдаться и при проведении процедур внешнего контроля, организуемого в соответствии со статьей 8 Закона об аудите.

5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Отметим, что на практике не всегда верно оформляются договора на аудит в случае, когда заказчиком является не аудируемое, а третье лицо. В этих случаях в соответствии с пунктом 2 статьи 8 Закона об аудите для передачи аудиторского заключения либо иных полученных аудитором в ходе проверки сведений заказчику обязательно наличие письменного согласия аудируемого лица на передачу заключения (кроме случаев, предусмотренных законом). Аналогичные требования относятся и к разглашению иной полученной в ходе аудиторской проверки информации.

Отметим, что в Закон об аудите не включена обязанность аудитора немедленно сообщать заказчику, а также государственному органу, поручившему провести аудиторскую проверку, о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора или получения поручения.

В настоящее время указанная ситуация регулируется статьей 780 Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которой исполнитель по договору возмездного оказания услуг обязан оказать услуги лично, если иное не предусмотрено договором. То есть, при наличии в договоре условия о возможности привлечения аудитором к проведению проверки третьих лиц он освобождается от обязанности сообщать клиенту о факте такого привлечения.

Аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе: получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора. Получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг; осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений,

определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Прокомментируем некоторые обязанности аудируемых лиц, определяемые данным пунктом. В частности при проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

Отметим, что как Закон об аудите, так и действовавшие ранее правовые акты не устанавливали никаких конкретных сроков на заключение договоров. По мнению авторов, этот пункт надо трактовать, как требование заключать договора в сроки, обеспечивающие подготовку аудиторских заключений и представление их соответствующим пользователям в установленные законодательством сроки. В основном, такими сроками, являются сроки представления различными организациями в налоговые органы годовой бухгалтерской отчетности, установленные статьей 15 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Зачастую, заключение аудитора требуется к дате проведения общего собрания акционеров или участников, соответственно, в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью (чаще всего, в кредитных организациях). Сроки проведения общих собраний в указанных обществах установлены статьей 47 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ "Об акционерных обществах" и статьей 34 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Например, для Банка России установлен отличный от общего срок предоставления в Государственную Думу Федерального Собрания отчетности и аудиторского заключения.

создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

Сформулированные в подпункте 2 пункта 2 требования достаточно очевидны и традиционны. Подчеркнем лишь, что практика запроса (а главное получения!) необходимых для аудиторской проверки сведений у третьих лиц (обслуживающих

банков, поставщиков, потребителей и др.) силами аудируемых лиц пока не получила должного распространения в России, хотя является совершенно обычной за рубежом. Чаще всего третьи лица не отвечают на подобные запросы. Решить эту проблему, по всей видимости, может только время и совершенствование общепринятой этики ведения российского бизнеса.

Своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

Эта формулировка представляется, полезной для повышения степени независимости аудита, так как в спорных ситуациях дает аудитору возможность судебного решения вопроса об оплате не полностью оказанных не по вине аудитора услуг. Тем не менее, она не избавляет аудиторские организации от необходимости прописывать в договорах с клиентами способы формальной фиксации факта оказания услуги в случае, когда клиент отказывается (путем, соответственно, действия или бездействия) принимать выполненную работу.

Несколько затрудняет решение проблемных ситуаций распространенная в России практика составления актов сдачи-приемки оказанных услуг, являющихся основанием для закрытия договора оказания аудиторских услуг и окончательных расчетов по нему. Нередки ситуации, когда клиент, недовольный выводами аудиторской организации по результатам проверки, безосновательно отказывается от подписания подобного акта. Более правильно считать моментом оказания услуги факт передачи клиенту результатов аудита. Представляется, что очень полезной в будущем была бы разработка федерального аудиторского стандарта, определяющего обязательные для всех формулировки определенных разделов договора на оказание аудиторских услуг.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности

Закон об аудите определяет правила (стандарты) аудиторской деятельности как единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к

порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются:

- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, обязательные для исполнения аудиторскими организациями и аудиторами за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер;
- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также
- правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Необходимость использования аудиторских стандартов никогда не отрицалась серьезными участниками дискуссий по Закону об аудите. Тем более, что аудиторские стандарты являются неотъемлемой частью международной аудиторской практики, которая обобщена в Международных стандартах аудита (МСА).[\[7\]](#)[7]

Разница в подходах в основном сводилась к вопросу о том, нужны ли обязательные к исполнению общенациональные стандарты или достаточно ограничиться стандартами аудиторских объединений и/или организаций.

Представляется, что на данном этапе развития аудиторской профессии, когда, с одной стороны, общественные объединения аудиторов только формируются, набирают силу и включают в себя далеко не всех участников аудиторского рынка, а, с другой стороны, большая часть аудиторских организаций не в состоянии самостоятельно разработать собственные стандарты, введение обязательных федеральных стандартов вполне обоснованно. Особенно, если учесть, что при их разработке за основу были приняты МСА.[\[8\]](#)[8]

Кроме того, в отличие от внутренних стандартов федеральные стандарты обязательны не только для аудиторов, но и для их клиентов.

Следует, однако, отметить, что на сегодняшний день на федеральном уровне существуют только стандарты, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Обязательность их применения была установлена лишь в 1999 году Положением о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности, утвержденным постановлением Правительства РФ 27 апреля 1999 г. № 472, пунктом 11 которого было определено,

что следование правилам (стандартам) является критерием качества проведения аудиторской проверки.

Приведем перечень правил стандартов аудиторской деятельности в порядке их одобрения Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

9 февраля 1996 г. - "Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности";

25 декабря 1996 г. - "Планирование аудита", "Документирование аудита", "Аудиторские доказательства", "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита", "Аудиторская выборка", "Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности", "Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита", "Использование работы эксперта", "Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности", "Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита", Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности;

22 января 1998 г. - "Образование аудитора", "Аналитические процедуры", "Существенность и аудиторский риск", "Аудит в условиях компьютерной обработки данных";

15 июля 1998 г. - "Внутрифирменный контроль качества аудита", "Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности", "Применимость допущения непрерывности деятельности", "Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита", "Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта";

18 марта 1999 г. - "Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита", "Общение с руководством экономического субъекта", "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним";

27 апреля 1999 г. - "Понимание деятельности экономического субъекта", "Использование работы другой аудиторской организации", "Изучение и использование работы внутреннего аудита";

20 августа 1999 г. - "Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность", "Проверка прогнозной финансовой

информации", "Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете";

20 октября 1999 г. - "Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг", "Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям", "Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов", "Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций", "Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности";

11 июля 2000 г. - "Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем", "Проведение аудита с помощью компьютеров", "Особенности аудита малых экономических субъектов".

Кроме того, 11 июля 2000 одобрена Методика аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами"

Отдельно отметим Правило (Стандарт) № 1 аудиторской деятельности в области банковского аудита "Порядок составления аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности кредитной организации, подготовленной по итогам деятельности за год", одобренное Экспертным комитетом при ЦБР по банковскому аудиту 8 сентября 1998 г., и Концепцию адаптации Правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, для применения в области банковского аудита (решение Экспертного комитета при Центральном банке Российской Федерации по банковскому аудиту от 12 марта 2001 г.).

По Закону об аудите федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством РФ. Как указывалось выше, все существующие федеральные стандарты только одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, кроме того, необходимо разработать действенные механизмы контроля, за их соблюдением, а также дать время практикующим аудиторам внедрить соответствующие аудиторские технологии. Поэтому, совершенно оправдано отложение вступления в силу статьи 9 Закона об аудите до 9 сентября 2002 г.

В связи с этим статус существующих правил (стандартов), утвержденных Комиссией по аудиторской деятельности, на переходный период до подготовки и вступления в силу новых федеральных правил (стандартов) также нуждается в уточнении.

Профессиональные аудиторские объединения вправе устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требования которых не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

С юридической точки зрения сомнительной является использование не определенного формально термина "ниже", когда речь идет о сравнении требований стандартов различного уровня. Ведь, если внутренний стандарт не противоречит федеральному, это автоматически означает, что все требования федерального стандарта соблюдены и никаких "послаблений" во внутреннем стандарте не допущено.

Аналогичные возможности предоставляются непосредственно аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам, которые вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Пункт 7 Закона об аудите устанавливает право аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Не совсем понятно, зачем этот пункт выделяет только некоторые стандарты аудита, если аудитор имеет свободу только в рамках внутренних стандартов, которые и так не могут противоречить федеральным. Если же пытаться прочесть этот пункт формально, то из него следует необходимость детализации федеральных правил (стандартов) до уровня приемов и методов работы в части "планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения".

Следует отметить, что Федеральный закон от 14 декабря 2001 г. внес в статью 9 Закона об аудите изменения, исправляющие ошибки технического характера.

Аудиторское заключение

Аудиторское заключение определяется как официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Оно должно содержать выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В настоящее время существует Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности", одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 9 февраля 1996 г., протокол № 1, которое, однако, с момента вступления в силу статьи 9 Закона об аудите (9 сентября 2002 года) не будет обязательным к применению.

Отметим, что Закон об аудите не содержит никаких определений юридического статуса аудиторского заключения.

На практике, придание аудиторскому заключению статуса экспертного заключения производилось только в одном случае - если аудиторской фирме (аудитору) поручалось проведение экспертизы строго в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации. Поскольку порядок назначения экспертизы подробно урегулирован уголовным, гражданским и т.д. процессуальным законодательством, то любое отступление от установленных норм при поручении аудитору провести проверку лишает аудиторское заключение статуса экспертизы в рамках соответствующего процесса.

Статья 11 Закона об аудите вводит понятие заведомо ложного аудиторского заключения, как составленного без проведения аудиторской проверки или составленного по результатам такой проверки, но явно противоречащего содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки.

Аудиторское заключение может быть признано заведомо ложным только по решению суда.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Уголовное наказание в связи с аудиторской деятельностью определено только статьей 202 "Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами" Уголовного кодекса РФ. Наказание предусмотрено в этой статье только для случаев, когда противоправная деятельность аудитора нанесла существенный вред.

Ответственность аудитора за ложное подтверждение достоверности информации (как намеренное, так и не намеренное) установлена также Федеральным законом от 5 марта 1999 г. N 46-ФЗ "О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг", в силу пункта 5 статьи 5 которого аудитор, подписавший проспект эмиссии ценных бумаг, несет солидарно с иными лицами, подписавшими проспект эмиссии ценных бумаг, субсидиарную с эмитентом ответственность за ущерб, причиненный инвестору эмитентом вследствие содержащейся в указанном проспекте недостоверной и (или) вводящей в заблуждение инвестора информации и подтвержденной им.

Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите

Первый пункт данной статьи "напоминает" о том, что аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом. При этом непосредственно Закон об аудите вводит только:

административную ответственность (штраф в размере от 100 до 300 минимальных размеров оплаты труда) за "осуществление аудиторской деятельности" без получения лицензии. Хотя и здесь надо отметить, что здесь правильнее было бы говорить об "осуществлении аудита", так как аудиторская деятельность включает и не лицензируемые виды услуг.

Отметим, что Федеральный закон "О лицензировании отдельных видов деятельности" не предусматривал административную ответственность за осуществление лицензируемого вида деятельности без лицензии. Кодекс РФ об административных правонарушениях содержит статьи об ответственности, за осуществление отдельных видов деятельности (на транспорте, на связи и т.п.) без лицензии, однако, ответственность за осуществление аудиторской деятельности без лицензии в нем не предусмотрена.

административную ответственность (штраф в размере от 500 до 1000 минимального размера оплаты труда) за уклонение организации или индивидуального предпринимателя, подлежащих обязательному аудиту, от его проведения или препятствование его проведению.

Заключение

Предприятия обязаны предоставлять информацию о результатах своей деятельности инвесторам, акционерам, кредиторам, налоговым органам и тому подобное.

Они должны быть уверены в достоверности бухгалтерской отчетности, в которой находится информация о предприятии. Поэтому важным критерием при контроле за деятельностью предприятия является независимость организации от него. В системе контролирующих организаций этому требованию удовлетворяют аудиторские организации.

Аудит представляет собой форму финансового контроля, осуществляемого на предприятии. Аудиторские организации работают в интересах различных предприятия и организаций, как заинтересованных, так и не заинтересованных в деятельности предприятия. Они призваны оценить правильность информации, отраженной в бухгалтерском учете и отчетности предприятия и тем самым представить собственникам, кредиторам и тому подобным реальное положение

дел на предприятии; проанализировать его финансовое положение; наметить перспективы развития предприятия в будущем.

Таким образом, в настоящее время аудит является необходимой формой контроля, осуществляемой на предприятии независимыми аудиторами. Проверенная, аудиторами отчетность может считаться как наиболее верная, а соответственно ее пользователи могут более точно осуществлять анализ деятельности предприятия и принимать решения необходимые как для собственных интересов, так и для нужд общества и предприятия.

Список источников

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) с изменениями от 30 декабря 2008 г.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп.).
3. Федеральный Закон РФ от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
4. Федеральный закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".
5. Федеральный закона "Об аудиторской деятельности" № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.
6. Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2265 "О гарантиях местного самоуправления в Российской Федерации".
7. Постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994 г. N 482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности".
8. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 №696 (ред. От 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П

Список литературы

1. Братчикова Н.В. Новое правовое регулирование аудиторской деятельности // Законодательство и экономика, № 8, август 2002 г.

2. Белых В.С., Берсункаев Г.Э., Инниченко С.И.//Предпринимательское право России: учеб.//М.:Проспект, 2009.
3. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. М., 1996.
4. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 1997. № 3. С.13.
5. Кожура Р.В. Аудит: предпринимательство или юридический процесс// Аудиторские ведомости. 1997. № 11. С.33.
6. Гутцайт Е. М. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. - М.: Современная Экономика и Право, 2000.
7. Камышанов П.И. и др. «Бухгалтерский учет и аудит». Учебное пособие. М 1998г.-320с
8. Ремизов Н. А., Золотухина Ю. А. Международные стандарты аудита и российская аудиторская практика. // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. № 1. с. 60-77, № 2. с.55-65.
9. Ремизов Н.А. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности". Комментарий.// Финансовые и бухгалтерские консультации.2001. № 9. с.14.
10. Скобарев В.Ю., Пивоварова С.А., Долотенкова Д.К. Комментарий к Федеральному закону от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности".
11. С.Б. Новичков О "независимости" обязательного аудита // Законодательство и экономика, № 6, июнь 2003г.

Для подготовки данной работы были использованы материалы с сайта:

<http://www.consultant.ru>

<http://www.garant.ru>

<http://www.rosim.ru>

<http://www.profsro.ru>

<http://www.rg.ru>

<http://www.e-college.ru>

<http://www.cheladmin.ru>

<http://ru.wikipedia.org>

<http://www.pravo.gov.ru>

Приложение 1



1. [1] Ремизов Н.А. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности". Комментарий.// Финансовые и бухгалтерские консультации.2001. № 9. с.14. [↑](#)

2. [2] Камышанов П.И. и др. «Бухгалтерский учет и аудит». Учебное пособие. М 1998г.-320с [↑](#)
3. [3] Панкова, С.В.Международные стандарты аудита:уч.пос./С.В.Панкова; м.:Экономистъ, 2003. -с.259 [↑](#)
4. [4] Проблемы законодательного регулирования аудиторской деятельности [Текст] / Н. Т. Лабынцев, Л. Н. Кузнецова, Е. В. Поролло ; рец. [↑](#)
5. [5] Справочник аудитора [Текст] : методология аудит.проверки некоторых аспектов деятельности предприятия Нитецкий В.В./, Кудрявцев Н.Н. - М. : Дело, 1996. - 190 с [↑](#)
6. [6] Пер. Е.В. Выставкиной. Под ред. М.Н. Гернета и с предисл. Н.Н. Полянского. Учебник для юридических вузов / Под общ. ред. докт. юрид. наук, профессора А.И. Долговой. М., 1997 [↑](#)
7. [7] Ремизов Н. А., Золотухина Ю. А. Международные стандарты аудита и российская аудиторская практика. // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. № 1. с. 60-77, № 2. с.55-65. [↑](#)
8. [8]] Ремизов Н. А., Золотухина Ю. А. Международные стандарты аудита и российская аудиторская практика. // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. № 1. с. 60-77, № 2. с.55-65. [↑](#)