

Содержание:

ВВЕДЕНИЕ

Аудиторская деятельность в Российской Федерации осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (далее - Закон N 307-ФЗ), другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами, которые регулируют отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

Аудиторская деятельность в РФ как вид предпринимательской деятельности появилась достаточно недавно. За этот относительно небольшой период (около 30 лет) подходы к аудиторской деятельности, роль аудита в формировании имиджа компании и повышении инвестиционных и финансовых показателей существенно изменились.

По мере развития аудиторской деятельности в Российской Федерации происходит совершенствование нормативно-правовой базы, регулирующей этот вид деятельности, в связи с чем возникла насущная потребность в уточнении применяемой нормативно-правовой базы и уяснении взаимосвязи, взаимозависимости и иерархии нормативно-правовых актов, регулирующих данный вид деятельности.

Целью работы является рассмотрение аудиторской деятельности как вида предпринимательства.

Реализация цели предполагает решение следующих задач:

- исследование теоретических подходов к сущности аудиторской деятельности как виду предпринимательству;
- рассмотрение основ правового регулирования;
- изучение системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности;
- систематизация проблем методологии и организации аудиторской деятельности при переходе к прямому применению международных стандартов аудита в

отечественной практике.

Предметом исследования является аудиторская деятельность.

Теоретическую основу работы составили труды отечественных и зарубежных ученых в области предпринимательского права, экономики, бухгалтерского учета, аудита.

Методологическую базу исследования составляют диалектический и системный подходы; метод относительных и средних величин, метод сравнения, индексный метод, различные методы исследования систем управления и др.

В настоящей работе с помощью обобщения, группировки и системного подхода определена сущность аудиторской деятельности как вида предпринимательства, система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности на основе норм права.

Структура работы представлена введением, тремя главами, заключением, списком использованных источников.

1. СУЩНОСТЬ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ВИДА ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Предпринимательство - одна из форм деятельности человека. Деятельность человека - форма проявления его активности, определенное поведение; в более широком плане - использование жизненных сил, человеческой энергии [1].

Предпринимательство (предпринимательская деятельность) в системе современного российского права анализируется и исследуется главным образом предпринимательским правом. В то же время не следует забывать, что отношения, связанные с предпринимательством - уникальным, многоплановым, комплексным явлением социально-экономической жизни, - регулируются частично и другими отраслями российского права и законодательства - конституционным, гражданским, административным, налоговым, бюджетным и др.

Предпринимательская деятельность является более узким понятием и означает разновидность хозяйственной деятельности.

Предпринимательство - такая система хозяйствования, при которой главным ее субъектом является предприниматель как движущая сила и посредник.

Предприниматель рационально соединяет материальные и людские ресурсы, организует процесс воспроизводства и управляет им на основе предпринимательского риска, экономической ответственности за конечный предпринимательский результат - получение прибыли [14].

Предпринимательство - особый, новаторский стиль поведения, в основе которого лежит сочетание постоянного поиска новых возможностей, готовности к риску, ориентации на инновации [2].

Самостоятельность предпринимательской деятельности означает свободу предпринимателя в выборе направлений и методов работы, независимое принятие решений, недопустимость произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, беспрепятственное осуществление прав, обеспечение их соблюдения, их судебной защиты. Предприниматель действует по своей воле и в своем интересе, но в рамках, установленных законодательством. Он свободен и автономен в определении любых не противоречащих законодательству условий договора, в установлении на его основе своих прав и обязанностей.

Аудиторская деятельность имеет признаки предпринимательской деятельности и относится к таковой с учетом определенных специфических особенностей, присущих данной деятельности ввиду ее общественного предназначения [3]. Согласно п. 1 ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. К признакам предпринимательской деятельности можно отнести [15]:

- получение прибыли;
- государственную регистрацию субъектов предпринимательства;
- самостоятельность;
- наличие рисков;
- систематический характер деятельности.

Рассмотрим более подробно указанные признаки применительно к аудиторской деятельности. Получение прибыли - основная цель деятельности. В соответствии с

п. 1 ст. 50 ГК РФ юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации). Прибыль представляет собой конечный финансовый результат предпринимательской деятельности [4]. Существует большое количество определений этого понятия, однако анализ и обобщение большинства существующих определений позволяют сделать вывод о том, что прибыль - это плата за услуги предпринимательской деятельности, плата за умение управлять и принимать решения, плата за риск и неопределенность результатов предпринимательской деятельности.

Согласно ст. 3 Закона N 307-ФЗ аудиторские организации относятся к коммерческим, соответственно главной целью ее деятельности является получение прибыли. Несмотря на то что аудиторская представляет собой общественную деятельность, направленную на удовлетворение потребностей различных групп пользователей, аудиторские услуги проводятся на основании договора возмездного оказания услуг. Стоимость услуг, оказываемых аудиторскими организациями, зависит от многочисленных факторов [5].

Принято считать, что независимость субъектов предпринимательской деятельности включает организационную, имущественную и юридическую самостоятельность.

Организационная самостоятельность выражается в способности и возможности принимать экономические решения, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью в рамках действующего законодательства. Имущественная самостоятельность заключается в том, что субъекты предпринимательства могут свободно распоряжаться имуществом, принадлежащим им на праве собственности, за исключением случаев, когда законодательными актами введены ограничения в использовании, владении и распоряжении принадлежащего субъекту предпринимательства имущества [6]. Юридическая самостоятельность - возможность независимо формировать договорную политику, выбирать контрагентов и принимать иные решения, связанные с осуществлением финансово-хозяйственной деятельности.

Аудиторская деятельность является независимой и самостоятельной. Так, аудиторские организации вправе зарегистрироваться в любой организационно-правовой форме, не запрещенной законодательством, участвовать в гражданском

обороте от своего имени и в своих интересах. Аудиторские организации формируют договорную, кадровую и ценовую политику, имеют право отказаться от выполнения аудиторского задания [13].

Субъекты аудиторской деятельности принимают решения на свой страх и риск, за которые впоследствии несут ответственность. Кроме того, они должны исполнять взятые на себя обязательства, предусмотренные гражданским, налоговым, трудовым законодательством, а также нормативными актами в области аудита. Вместе с тем для аудиторской деятельности характерны прочие признаки, идентифицирующие самостоятельность субъектов предпринимательства, в частности право распоряжения имуществом и иными ресурсами для достижения поставленных целей, право на судебную защиту и т.д. [8]

Наличие рисков. Любая предпринимательская деятельность является рискованной, поскольку она характеризуется большим количеством неопределенностей. К основным рискам предпринимателя относятся [12]:

- риск нарушения партнерами своих обязательств;
- риск изменения условий предпринимательской деятельности по объективным обстоятельствам;
- риск неполучения ожидаемым доходов;
- другие события, обладающие признаками вероятности и случайности.

Как и любой предпринимательской деятельности, аудиторской деятельности свойственны различные виды рисков. Кроме основных рисков, характерных для предпринимательства, аудиту присущи и дополнительные риски, связанные со спецификой деятельности, например риск необнаружения существенных искажений, из-за наличия объективных ограничений: выборочный характер проверки, несовершенство системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица и др. [9]

Систематический характер деятельности. Данное понятие в законодательстве не формализовано, так как отсутствуют четкие количественные критерии признания деятельности таковой. Как правило, данное понятие определяется качественно. Очевидно, что аудиторская компания заинтересована в осуществлении деятельности на систематической основе, что позволяет сформировать положительную деловую репутацию на рынке и обеспечить высокий уровень

прибыли.

В условиях инновационного типа социально-экономического развития среди основных функций аудиторской деятельности как вида предпринимательства, можно выделить следующее.

На микроуровне [7]:

- измерение качества бухгалтерской (финансовой) информации;
- предоставление гарантий достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- снижение предпринимательского риска;
- развитие бизнеса.

На макроуровне [10]:

- защита интересов различных групп пользователей финансовой информации;
- обеспечение экономической безопасности;
- повышение эффективности экономики.

В настоящее время эффективность аудита как инструмента, способствующего высокому уровню доверия к данным финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц нашему мнению, недостаточна. Это вызвано как несоответствием нормативных актов, регулирующих порядок организации и проведения аудиторской проверки требованиям экономики, так и излишней формализацией отдельных этапов проведения аудиторских проверок в ущерб качеству [11].

Для улучшения ситуации необходимо исследовать нормативно-правовые аспекты аудиторской деятельности как вида предпринимательства.

2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Основы правового регулирования

По мере развития аудиторской деятельности в Российской Федерации происходит и совершенствование нормативно-правовой базы, регулирующей этот вид деятельности, меняются также формулировки аудита и аудиторской деятельности, меняется и подход к пониманию законодательства, регулирующего данную сферу [1].

Как уже было отмечено автором, за прошедший период претерпело изменение понимания термина "законодательство", регулирующего аудиторскую деятельность. Во Временных правилах N 2263 отсутствовал состав законодательства, регулирующего этот вид деятельности. Согласно Федеральному закону N 119-ФЗ (ст. 2) аудиторскую деятельность регулировали: Федеральный закон от 07.08.2001 N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности", указы Президента РФ, постановления Правительства РФ. Согласно ст. 2 Федерального закона N 307-ФЗ аудиторскую деятельность в настоящее время регулируют: законодательство Российской Федерации (Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности", Федеральный закон от 01.12.2007 N 315-ФЗ "О саморегулируемых организациях", другие федеральные законы, а также принимаемые в соответствии с ними иные нормативные правовые акты [6].

Правовые нормы, регламентирующие аудиторскую деятельность, содержатся в различных нормативно-правовых актах, имеющих как прямое отношение к аудиторской деятельности, так и часто являющиеся комплексными, и содержат в своем составе нормы, касающиеся различных сфер деятельности экономического субъекта, в том числе и аудиторской [8].

Научное рассмотрение вопроса нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности следует применять с использованием системного подхода, т.е. рассмотрения объекта как системы - совокупности элементов, находящихся в отношениях и связях между собой и образующих определенную целостность, единство.

Прежде чем перейти к последующему рассмотрению обозначенного вопроса, дадим толкования основных используемых понятий.

Законодательство - это структурно упорядоченная совокупность нормативных правовых актов, находящихся между собой в определенном устойчивом соотношении, форма выражения объективного права [13, с. 326]. Понятие законодательства включает в себя совокупность конкретных нормативно-правовых актов, регулирующих тот или иной вопрос. Автором выделены три варианта толкования, какие акты включаются в законодательство.

Первый вариант толкования приводится в работах [13, с. 326; 15 и др.]. Здесь понимание в собственном значении дефиниции "законодательство", т.е., это только нормативные правовые акты, принятые законодательными представительными органами государственной власти (собственно законы).

При втором варианте толкования [15] в состав законодательства включаются законодательные акты (законы), нормативные правовые акты Президента РФ и Правительства РФ. Так интерпретирует содержание законодательства Федеральный закон от 14.06.1994 N 5-ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания". Этим же Законом утвержден и источник официального опубликования перечисленных выше актов - Собрание законодательства РФ.

Третий вариант толкования приведен в следующих источниках [13, с. 326; 15 и др.]. Под законодательством здесь понимается совокупность действующих в данной стране нормативных правовых актов.

Как видно, первому варианту толкования законодательства соответствуют нормы ст. 2 Федерального закона N 307-ФЗ, т.е. под законодательством понимаются собственно законы. Второму варианту соответствовали нормы ст. 2 Федерального закона N 119-ФЗ. Третьему варианту дефиниции "законодательство" соответствуют нормы Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", также относящегося к аудиторской деятельности (ч. 3 ст. 1).

В литературе приводятся различные определения нормативно-правового акта. В Приказе Минюста России от 04.05.2007 N 88 "Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" приведено и рекомендовано к использованию следующее определение: "Нормативный правовой акт - это письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм [10]. Под

правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение". По мнению автора, именно это определение следует использовать в научном и деловом обороте, так как оно сформулировано в официальных документах [15].

Нормативно-правовые акты, регулирующие тот или иной вопрос, находятся во взаимной связи, взаимозависимости и иерархии. Иерархия нормативно-правовых актов обуславливает соподчиненность, при которой одни акты выполняют роль актов более высокой юридической силы по отношению к другим. Место конкретного нормативно-правового акта в иерархии определяет его юридическая сила, которая установлена Конституцией Российской Федерации. Ранжированные по юридической силе нормативные правовые акты образуют структурные ряды (уровни) в иерархии, где каждый нормативно-правовой акт занимает строго определенное место. Взаимосвязь между нормативно-правовыми актами различных уровней в Российской Федерации зависит от того, в чьей компетенции находится регулирование того или иного вопроса [6]. Конституция Российской Федерации устанавливает предметы ведения Российской Федерации, совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов, предметы ведения субъектов Российской Федерации. Единство правовой основы структурных рядов позволяет рассматривать их как единое целое, как систему нормативно-правовых актов Российской Федерации. Система нормативно-правовых актов в РФ представляет собой совокупность иерархически взаимосвязанных нормативных правовых актов, принимаемых компетентными правотворческими органами на основе и в соответствии с Конституцией Российской Федерации, конституциями республик и уставами субъектов Российской Федерации [12, с. 214].

Взаимная согласованность нормативно-правовых актов осуществляется двумя способами [12, с. 212, 213]:

- 1) установлением каждому государственному органу четких пределов его правотворческой деятельности;
- 2) последовательным проведением иерархической связи между нормативно-правовыми актами.

2.2. Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности

ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Действующая в настоящее время система нормативно-правовых актов, регламентирующих аудиторскую деятельность, имеет многоуровневый характер. В литературе по аудиту нормативные правовые акты делятся на несколько уровней регулирования. Так, В.И. Подольский, А.А. Савин [8] выделяют следующие четыре уровня регулирования:

- первый уровень включает Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности";
- второй уровень составляют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, законодательные и подзаконные нормативные акты;
- на третьем уровне находятся внутренние правила (стандарты) саморегулируемых аудиторских организации, нормативные документы министерств и федеральных служб;
- к четвертому уровню относятся внутренние регламенты (аудиторские стандарты).

Е.С. Соколова, З.П. Архарова [11] выделяют пять уровней, М.А. Городилов [2] также выделяет пять уровней, но они по структуре и перечню нормативно-правовых актов значительно отличаются от пяти уровней, рассмотренных предыдущими авторами. И.С. Зиновьева, К.Н. Целых [3] выделяют шесть уровней. Имеются и другие точки зрения. Однако авторы не уточняют, что подразумевается под уровнем регулирования.

В связи с изложенным возникла насущная потребность в уточнении системы нормативного правового регулирования аудиторской деятельности и структурировании нормативных правовых актов по их юридической силе.

К настоящему времени отсутствует официальное определение понятия "система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности", практически отсутствует трактовка данного понятия в научной и учебной литературе. Так, М.А. Городилов [2, с. 18 - 19], отмечая отсутствие толкования, предлагает следующую

дефиницию: "под системой нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации следует понимать комплекс функций, осуществляемых государственными органами власти, а также негосударственными профессиональными и общественными объединениями, по принятию в пределах своей компетенции нормативных правовых и иных актов по вопросам, связанным с взаимоотношениями субъектов по поводу оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг". В приведенном определении отсутствует правовая составляющая, что, по мнению автора, не позволяет понять взаимозависимости, взаимосвязи и соподчиненности между нормативно-правовыми актами, регулируемыми аудиторскую деятельность, что является важнейшим вопросом в правоприменительной практике.

Учитывая сложившуюся формулировку системы нормативно-правовых актов, приведенную ранее, и нормы Федерального закона N 307-ФЗ, автор предлагает следующую сформулированную им дефиницию: "система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности представляет собой совокупность иерархически взаимосвязанных нормативных правовых актов, принимаемых компетентными правотворческими органами на основе и в соответствии с Конституцией Российской Федерации и имеющих в своем составе нормы, прямо или косвенно устанавливающие единые требования к аудиторской деятельности" [3]. Равнозначной по существу приведенной выше дефиниции является следующее определение, также сформулированное автором: "система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности представляет собой совокупность иерархически взаимосвязанных нормативных правовых актов, принимаемых компетентными правотворческими органами на основе и в соответствии с Конституцией Российской Федерации и имеющих в своем составе нормы, прямо или косвенно устанавливающие единые требования к деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемой аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами" [11]. На взгляд автора, данные определения являются корректными и обоснованными, так как в них учтены широко применяемая в праве дефиниция системы нормативно-правовых актов, а также нормы Федерального закона N 307-ФЗ.

Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности является составной частью системы нормативного правового регулирования в Российской Федерации, в связи с этим рассмотрим сначала систему нормативно-правового регулирования в Российской Федерации [10].

В Конституции Российской Федерации отсутствует прямое указание, в чьем ведении находится регулирование аудиторской деятельности. Согласно п. "ж" ст. 71 Конституции Российской Федерации финансовое регулирование относится к вопросам ведения Российской Федерации, что, по мнению автора, означает государственное регулирование в сфере финансов, в том числе и установление независимого финансового контроля за достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности у экономических субъектов. Следовательно, по мнению автора, регулирование аудиторской деятельности относится к ведению Российской Федерации. Принятие Федерального закона N 307-ФЗ и порядок внесения в него изменений дополнительно подтверждают, что аудиторская деятельность относится к ведению Российской Федерации, так как принятие и изменение федеральных законов, согласно п. "а" ст. 71 Конституции Российской Федерации, находится в ведении Российской Федерации.

В связи с изложенным иерархическую структуру нормативно-правовых актов автор рассматривает только для предметов, относящихся к ведению Российской Федерации [1].

На первом уровне находится Конституция Российской Федерации. Нормы Конституции Российской Федерации обладают высшей юридической силой. Это означает, что никакой другой законодательный акт не может противоречить положениям Конституции Российской Федерации, а в случае коллизий действуют нормы конституционные [7, с. 44].

Второй уровень. Конституция Российской Федерации (ч. 4 ст. 15) устанавливает, что общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Более того, по аналогии с рядом зарубежных конституций (Франции и др.) Конституция Российской Федерации устанавливает примат международного права по отношению к внутреннему, указывая, что если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Следовательно, ко второму уровню относятся ратифицированные Российской Федерацией международные договоры.

На третьем уровне располагаются федеральные конституционные законы [14].

Закон - это принятый Федеральным Собранием (парламентом) РФ правовой акт в особом процессуальном порядке, по наиболее важным вопросам общественной

жизни, обязательный для всех участников общественных отношений, имеющий верховенство и прямое действие на всей территории России. В принятии закона участвует также Президент РФ, который подписывает и обнародует законы [7, с. 46]. Аналогичное по существу определение закона приводится в литературе по теории государства и права [14, с. 240 и др.].

Четвертый уровень представлен федеральными законами (в теории государства и права называются обыкновенными), которые в свою очередь подразделяются на кодексы и собственно федеральные законы (в литературе по теории государства и права называются соответственно кодификационными законами и текущими законами). Кодексы и собственно федеральные законы являются равными по юридической силе.

Пятый уровень составляют указы и распоряжения Президента РФ, что вытекает из его конституционного статуса как главы государства. Указы и распоряжения Президента РФ являются обязательными для исполнения на всей территории Российской Федерации и не должны противоречить Конституции Российской Федерации, федеральным конституционным законам и федеральным законам (ч. 2, 3 ст. 90 Конституции Российской Федерации).

На шестом уровне находятся постановления и распоряжения Правительства РФ, которые обязательны для исполнения и не могут противоречить Конституции Российской Федерации, федеральным конституционным законам, федеральным законам и указам Президента РФ, а в случае их противоречия они могут быть отменены Президентом Российской Федерации (ст. 115 Конституции Российской Федерации).

Седьмой уровень. Акты этого уровня в юридической литературе делятся на два вида: ведомственные нормативные правовые акты и нормативные документы [13, с. 114, 550].

К восьмому уровню относятся нормативно-правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ.

Девятый уровень составляют нормативные правовые акты органов местного самоуправления.

На десятом уровне располагаются нормативно-правовые акты (локальные акты), принимаемые в пределах полномочий конкретных организаций.

Исходя из описанной ранее иерархической структуры нормативных правовых актов рассмотрим наличие тех или иных нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и расположим их по структурным рядам в зависимости от их юридической силы. При этом не будем указывать, какое отношение (прямое или косвенное) имеет тот или иной нормативно-правовой акт к аудиторской деятельности, так как деление зависит от точки зрения автора, в связи с чем является субъективным [2].

Первым уровнем является Конституция Российской Федерации. Сюда же автор относит п. "ж" ст. 71 Конституции Российской Федерации, согласно которому финансовое регулирование относится к вопросам ведения Российской Федерации.

К аудиторской деятельности, по мнению автора, относятся также следующие статьи Конституции Российской Федерации [10]:

1) ст. 7, согласно которой "Российская Федерация - социальное государство, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. В Российской Федерации охраняются труд и здоровье людей, устанавливается гарантированный минимальный размер оплаты труда, обеспечивается государственная поддержка семьи, материнства, отцовства и детства, инвалидов и пожилых граждан, развивается система социальных служб, устанавливаются государственные пенсии, пособия и иные гарантии социальной защиты" (ч. 1, 2);

2) ст. 37, в которой определено, что "труд свободен. Каждый имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию. Принудительный труд запрещен. Каждый имеет право на труд в условиях, отвечающих требованиям безопасности и гигиены, на вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации и не ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, а также право на защиту от безработицы [5]. Признается право на индивидуальные и коллективные трудовые споры с использованием установленных федеральным законом способов их разрешения, включая право на забастовку. Каждый имеет право на отдых. Работающему по трудовому договору гарантируются установленные федеральным законом продолжительность рабочего времени, выходные и праздничные дни, оплачиваемый ежегодный отпуск" (ч. 1, 2, 3, 4, 5);

3) ст. 39, согласно которой "каждому гарантируется социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, для воспитания

детей и в иных случаях, установленных законом. Государственные пенсии и социальные пособия устанавливаются законом [3]. Поощряются добровольное социальное страхование, создание дополнительных форм социального обеспечения и благотворительность" (ч. 1, 2, 3).

Нормы перечисленных ранее статей (ст. ст. 7, 37, 39) определяют трудовые отношения между работодателем и работниками аудиторских организаций, оплату труда работников, регламентируют вопросы социального страхования и обеспечения; реализованы в Трудовом кодексе Российской Федерации и некоторых других законах [12]. Это в полной мере относится и к индивидуальным аудиторам;

4) ст. 34, в которой установлено, что "каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности. Не допускается экономическая деятельность, направленная на монополизацию и недобросовестную конкуренцию" (ч. 1, 2).

Норма нашла реализацию в Гражданском кодексе Российской Федерации. С учетом норм этой статьи, например, организуется предпринимательская деятельность в РФ. Регистрация, осуществление коммерческой деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, их реорганизация и ликвидация регулируются Гражданским кодексом Российской Федерации [14]. Это в полной мере относится и к саморегулируемым организациям аудиторов;

5) ст. 57, где закреплено, что: "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют".

Согласно нормам данной статьи, например, организовано налогообложение доходов физических лиц (по Налоговому кодексу Российской Федерации) и установление других налогов;

6) ст. 75, согласно которой "система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом" (ч. 3).

Нормы ст. 57, ч. 3 ст. 75 реализованы в Налоговом кодексе Российской Федерации, который имеет непосредственную связь с аудиторской деятельностью [4].

Ко второму уровню автор относит [9]:

1) Конвенцию Организации Объединенных Наций против коррупции (принята в г. Нью-Йорке 31.10.2003 Резолюцией 58/4 на 51-м пленарном заседании 58-й сессии Генеральной Ассамблеи ООН) (далее - Конвенция ООН от 31.10.2003).

Согласно нормам Конвенции ООН от 31.10.2003 в целях предупреждения коррупции каждое государство-участник принимает в соответствии с основополагающими принципами своей правовой системы надлежащие меры по обеспечению прозрачности отчетности, усилению стандартов аудита, применению ответственности за нарушения в сфере аудита (п. "с" ч. 2 ст. 9; ч. 1, 3 ст. 12);

2) Конвенцию о транснациональных корпорациях (заключена в Москве 06.03.1998).

Согласно ее нормам уполномоченный государственный орган государства - места регистрации транснациональной корпорации вправе назначать аудиторские проверки деятельности корпорации в соответствии с законодательством этого государства (ч. 3 ст. 10) [7].

К нормативно-правовым актам третьего уровня, регулирующим аудиторскую деятельность, по мнению автора, следует отнести следующие Федеральные конституционные законы: от 17.12.1997 N 2-ФКЗ "О Правительстве Российской Федерации" (нормы ст. 14 "Полномочия Правительства Российской Федерации в сфере экономики" и ст. 15 "Полномочия Правительства Российской Федерации в сфере бюджетной, финансовой, кредитной и денежной политики"); от 28.04.1995 N 1-ФКЗ "Об Арбитражных судах в Российской Федерации", закрепляющий за арбитражными судами осуществление правосудия путем разрешения экономических споров (ст. 4); от 05.02.2014 N 3-ФКЗ "О Верховном Суде Российской Федерации", к полномочиям которого относятся дела по разрешению экономических споров (ч. 1, 2 ст. 2). Вступает в силу 06.08.2014 (за исключением отдельных положений) [3].

Четвертый уровень представлен значительным количеством федеральных законов. Приведем некоторые, наиболее значимые по мнению автора [5]:

- Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности",
Федеральный закон от 01.12.2007 N 315-ФЗ "О саморегулируемых организациях",
Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". Данные Законы перечислены в Федеральном законе N 307-ФЗ;

- Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая и вторая), Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая); Уголовный кодекс

Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Трудовой кодекс Российской Федерации.

В Гражданском кодексе Российской Федерации к аудиторской деятельности, по мнению автора, относятся нормы гл. 4 "Юридические лица", гл. 9 "Сделки", гл. 21 - 29 разд. III "Общая часть обязательного права", гл. 39 "Возмездное оказание услуг", другие нормы [7].

В Налоговом кодексе Российской Федерации к аудиторской деятельности, по мнению автора, относятся практически все нормы, отдельно следует выделить нормы ответственности за несоблюдение аудиторской тайны (ч. 4 ст. 82, п. 2 ч. 2 ст. 90).

Нормы Уголовного кодекса Российской Федерации предусматривают уголовную ответственность за использование частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства (ст. 202), а также за незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183) [8].

Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях предусмотрена ответственность за разглашение информации с ограниченным доступом (ст. 13.14).

По мнению автора, большая часть норм Трудового кодекса Российской Федерации имеет отношение к аудиторской деятельности, так как нормы Трудового кодекса Российской Федерации регулируют трудовые отношения между работниками аудиторских организаций и работодателем, здесь следует отдельно выделить норму, предусматривающую ответственность аудиторов в сфере своей профессиональной деятельности, согласно которой работодатель может расторгнуть трудовой договор с работником за однократное разглашение охраняемой законом тайны (государственной, коммерческой, служебной и иной), ставшей известной работнику в связи с исполнением им трудовых обязанностей, в том числе разглашения персональных данных другого работника (п. "в" ч. 6 ст. 81) [13];

- Федеральные законы: от 02.12.1990 N 395-1 "О банках и банковской деятельности", от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", от 12.01.1996

№ 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", от 07.05.1998 № 75-ФЗ "О негосударственных пенсионных фондах", от 29.11.2001 № 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах", от 10.07.2002 № 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", от 27.07.2010 № 208-ФЗ "О консолидированной бухгалтерской отчетности", от 07.02.2011 № 7-ФЗ "О клиринге и клиринговой деятельности" [14], Закон Российской Федерации от 27.11.1992 № 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" и другие, нормами которых предусмотрено проведение обязательного аудита;

- Федеральные законы: от 29.07.2004 № 98-ФЗ "О коммерческой тайне", от 27.07.2006 № 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации", Закон Российской Федерации от 21.07.1993 № 5485-1 "О государственной тайне", нормы которых регулируют отношения, связанные с аудиторской тайной [15].

Пятый уровень состоит из указов и распоряжений Президента РФ.

Сюда, по мнению автора, следует включить Указ Президента РФ от 30.11.1995 № 1203 "Об утверждении Перечня сведений, отнесенных к государственной тайне", нормы которого регулируют вопросы аудиторской тайны; Указ Президента РФ от 11.04.2014 № 226 "О Национальном плане противодействия коррупции на 2014 - 2015 годы", в котором предусмотрено рассмотрение вопроса о внесении изменений в Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ в части, касающейся наделения аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов обязанностью информировать правоохранительные и иные государственные органы о ставших им известными случаях коррупционных правонарушений, в том числе о случаях подкупа иностранных должностных лиц или о признаках таких случаев либо о риске возникновения таких случаев; Указ Президента РФ от 22.06.2006 № 637 "О мерах по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом" (вместе с Государственной программой по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом), где предусмотрено проведение независимых аудиторских проверок за целевым расходованием средств федерального бюджета на реализацию этой Программы; Указ Президента РФ от 15.03.2000 № 511 "О классификаторе правовых актов", в котором актам по аудиторской деятельности присвоен свой классификационный шифр, другие указы [2].

Шестой уровень составляют постановления и распоряжения Правительства РФ [13].

К этому уровню, по мнению автора, относятся следующие Постановления Правительства РФ: от 30.06.2004 N 329 "О Министерстве финансов Российской Федерации", согласно которому Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности (ч. 1 Положения о Министерстве финансов); от 07.04.2004 N 185 "Вопросы Министерства финансов Российской Федерации" [5], нормами которого установлено, что Министерство финансов Российской Федерации является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим нормативно-правовое регулирование на основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации в области аудиторской деятельности (ч. 1); от 19.11.2007 N 785 "О Российской академии наук" и некоторые другие, нормами которых предусмотрено проведение обязательного аудита; от 04.02.2014 N 77 "О Федеральной службе финансово-бюджетного надзора" (вместе с "Положением о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора"), где предусмотрено осуществление внешнего контроля качества работы аудиторских организаций [10]; Постановление Правительства РСФСР от 05.12.1991 N 35 "О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну", нормы которого регулируют отношения, связанные с аудиторской тайной, и др.

В настоящее время сохраняют действие Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (29 стандартов), утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696. В последующем они постепенно будут заменяться на федеральные стандарты аудиторской деятельности, предусмотренные Федеральным законом N 307-ФЗ, которые уполномочен утверждать Минфин России [6].

Седьмой уровень представлен нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти. Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган, которым является Минфин России.

Таким образом, седьмой уровень - это приказы, распоряжения, правила, инструкции и положения Минфина России. Письма и телеграммы Минфина России не являются нормативно-правовыми актами, в них выражается точка зрения Минфина России по тому или иному вопросу [4].

В Федеральном законе N 307-ФЗ особое значение придано федеральным стандартам аудиторской деятельности, которые определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные Федеральным законом N 307-ФЗ, разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита, являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

К седьмому уровню относятся [7]:

- группа приказов Минфина России об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), в настоящее время утверждено 9 ФСАД;

- Приказы Минфина России: от 11.01.2013 N 3н "Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом "Об аудиторской деятельности"; от 27.05.2010 N 51н "Об утверждении Порядка создания единой аттестационной комиссии"; от 06.12.2010 N 161н "Об утверждении Порядка выдачи квалификационного аттестата аудитора и формы квалификационного аттестата аудитора"; от 10.11.2010 N 147н "Об утверждении порядка, сроков и форм сообщений в Министерство финансов Российской Федерации о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности [6], требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах аудиторской деятельности, а также о дополнительных требованиях, включенных в принятые ею правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, и дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею Кодекс профессиональной этики аудиторов" [2];

- Приказ Минфина России от 29.12.2009 N 146н "О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа" (вместе с Положением о совете по аудиторской деятельности, Положением о рабочем органе совета по аудиторской деятельности). Совет по аудиторской деятельности создан при Минфине России в целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности. Здесь следует отметить, что совет по аудиторской деятельности не наделен правом принятия нормативно-правовых актов, такое право предоставлено Минфину России;

- другие приказы Минфина России, имеющие в своем составе нормы, относящиеся к сфере аудиторской деятельности [6].

С учетом классификации актов федеральных органов исполнительной власти (деления на нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти и нормативные документы), рассмотренной авторами ранее, например Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) "Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности", является нормативным документом, введен в действие нормативно-правовым актом - Приказом Минфина России от 20.05.2010 N 46н. Нормативными документами являются и другие федеральные стандарты аудиторской деятельности [6].

Проведенные автором исследования позволили прийти к выводу, что аудиторскую деятельность на этом уровне в основном регулируют нормативные документы, утвержденные Приказами Минфина России.

Федеральным законом N 307-ФЗ органам исполнительной власти субъектов РФ и органам местного самоуправления не предоставлено права регулирования аудиторской деятельности, и нормативно-правовые акты этих органов власти в данной сфере отсутствуют.

На следующих уровнях находятся локальные акты, принимаемые в пределах полномочий организаций. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы должны быть членами саморегулируемой организации аудиторов, в связи с чем автор выделяет отдельно локальные акты саморегулируемых организаций аудиторов и локальные акты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов [11].

Таким образом, на восьмом уровне располагаются нормативно-правовые акты саморегулируемых организаций аудиторов. Конституцией Российской Федерации не установлено, в какой форме принимаются нормативно-правовые акты этих организаций. Как правило, они принимаются в виде приказов и распоряжений, дополнительно отметим, что Федеральными законами N N 307-ФЗ и 315-ФЗ в саморегулируемых организациях предусмотрено принятие нормативно-правовых актов в виде решений.

На девятом уровне находятся нормативно-правовые акты (локальные акты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. К ним в первую очередь относятся внутренние стандарты (регламенты) аудиторских организаций и

индивидуальных аудиторов, а также другие локальные акты организаций. Нормативно-правовые акты этого уровня не могут противоречить всем вышерасположенным в иерархии нормативно-правовым актам [12].

Следует отметить, что, сколь совершенной ни была бы система права, в какой бы мере ни обеспечивалось единство и взаимодействие ее элементов, она не может предотвратить противоречий между нормами, которые называются коллизиями в праве.

В литературе по праву предложены следующие принципы определения, какую из взаимоисключающих норм использовать в случае наличия противоречий между ними. Часть принципов закреплена в законодательстве, часть представляет собой обычай юридической практики:

1) если противоречия содержатся в актах разной юридической силы, то применяют норму, введенную актом большей юридической силы [4; 10, с. 216 - 218];

2) если противоречия встречаются в актах равной юридической силы, то используют норму, введенную более поздним нормативным актом [4; 10, с. 216 - 218];

3) если противоречия встречаются в актах одной юридической силы, то акты разделяют на "общие", т.е. содержащие "общие" нормы права (уточнено авт.), и "специальные", т.е. включающие "специальные" нормы права (уточнение сделано авт.), в таких случаях используют "специальные нормы" [4; 10, с. 216 - 218].

"Общие" нормы распространяются на всех лиц, проживающих на данной территории. "Специальные" нормы действуют только в отношении определенной категории лиц, например учителей, врачей, военнослужащих, пенсионеров [14, с. 231];

4) если противоречия встречаются в актах, принадлежащих к разным отраслям права, то применяется норма для целей соответствующих отраслей права (например, для целей бухгалтерского учета или для целей налогообложения) [10, с. 212 - 214].

Здесь следует сказать, что при осуществлении аудиторской деятельности необходимо также учитывать взаимосвязь, взаимную зависимость и соподчиненность нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет, подробно рассмотренные автором статьи ранее [6].

В результате проведенного исследования автор пришел к выводу, что в Российской Федерации аудиторская деятельность законодательно регламентируется государством. Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности является девятиуровневой и состоит из трех групп нормативно-правовых актов: законов, подзаконных нормативно-правовых актов и международных договоров. Между элементами каждого уровня предложенной автором системы нормативного регулирования существует иерархическая связь. Иерархия нормативно-правовых актов и связь между ними закреплены нормами Конституции Российской Федерации. В Конституции Российской Федерации определены способы устранения логических противоречий в действующих нормативно-правовых актах. Для этих целей созданы Конституционный Суд РФ, Верховный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ, предусмотрен судебный порядок отмены нормативно-правовых актов, нарушающих иерархическую связь.

По мнению автора, уточненная им система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности и изложенная взаимосвязь и соподчиненность нормативно-правовых актов способствуют совершенствованию правоприменительной практики у экономических субъектов и, соответственно, снижению рисков возникновения хозяйственных споров между субъектами экономической деятельности, а также с контролирующими органами.

3. ПРОБЛЕМЫ МЕТОДОЛОГИИ И ОРГАНИЗАЦИИ

АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ ПЕРЕХОДЕ К ПРЯМОМУ ПРИМЕНЕНИЮ МЕЖДУНАРОДНЫХ

СТАНДАРТОВ АУДИТА В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

Рассмотрим проблемы перехода к прямому применению в России международных стандартов, регулирующих аудиторскую деятельность. Выделим ряд положений международных стандартов аудита, требующих пересмотра сложившихся взглядов на некоторые традиционные подходы в российском бухгалтерском учете. Также проанализируем некоторые организационные меры, связанные с переходом к

прямому применению международных стандартов в отечественной аудиторской практике [2].

Изменения, внесенные в Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (далее - Закон об аудиторской деятельности) Федеральным законом от 01.12.2014 N 403-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", предусматривающие прямое применение в аудиторской деятельности международных стандартов аудита (далее - МСА), положили начало большой подготовительной работе по переводу, экспертизе и признанию МСА для применения в Российской Федерации [4].

Согласно ст. 23 Закона об аудиторской деятельности (в новой редакции) аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита начиная с года, следующего за годом, в котором международные стандарты аудита признаны для применения на территории Российской Федерации [11].

Порядок признания международных стандартов аудита для применения на территории Российской Федерации установлен Постановлением Правительства РФ от 11.06.2015 N 576 "Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации" (далее - Постановление N 576).

Международные стандарты аудита подлежат признанию для применения на территории Российской Федерации не позднее двух лет со дня вступления в силу порядка признания международных стандартов аудита для применения на территории Российской Федерации.

В 2016 г. организована работа по повышению квалификации аудиторов в области МСА, экспертизе их перевода на русский язык, одобрению Советом по аудиторской деятельности и общественному обсуждению и, таким образом, завершается подготовка к их признанию для прямого применения в Российской Федерации [1].

Прямое применение МСА неизбежно поставит вопрос об оценке целого ряда традиционных положений отечественной учетной практики, требующих переосмысления, которые и рассматриваются в настоящей статье.

Изменение круга услуг, регулируемых стандартами

Несмотря на то обстоятельство, что отечественные стандарты аудиторской деятельности изначально разрабатывались на основе международных стандартов, между ними сохраняются достаточно серьезные различия как, казалось бы, чисто формального, так и вполне практического характера, требующие выработки профессиональных решений при организации перехода к применению МСА [12].

В первую очередь речь идет о том, что международные стандарты, регулирующие аудиторскую деятельность, представляют собой систему взаимосвязанных стандартов, в которой собственно МСА являются хотя и наибольшей, но только ее частью. Постановление N 576 предусматривает признание для применения в Российской Федерации не только собственно МСА, но и "документов, содержащих МСА", под которыми понимается вся совокупность документов, принимаемых Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность [15].

При этом некоторые "документы, содержащие МСА", регулируют оказание услуг, выходящих за рамки аудиторской деятельности, понимаемой в терминах Закона об аудиторской деятельности. Согласно ст. 1 Закона об аудиторской деятельности под аудиторской деятельностью понимается аудит и сопутствующие услуги. Под аудитом же понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, под которой, в свою очередь, понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом "О бухгалтерском учете" [2] или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация.

Следовательно, ряд оказываемых аудиторами услуг, входящих в сферу регулирования "документов, содержащих МСА", оказывается за рамками аудиторской деятельности в терминах Закона об аудиторской деятельности и должен быть квалифицирован как прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью. Среди таких услуг оказываются не только услуги по подтверждению информации, например, нефинансового характера, пока мало распространенные среди российских аудиторов, но и такая классически аудиторская услуга, как обзор (обзорные проверки) бухгалтерской (финансовой) отчетности, относимая федеральными стандартами аудиторской деятельности к сопутствующим услугам, но не являющаяся таковой в смысле международных стандартов [4].

Значительно более широкий спектр объектов проверки и вариантов исходящих документов, подготавливаемых по результатам такой работы, требует, на наш взгляд, переосмысления подходов к внешнему контролю ее качества. Как известно, необходимость внешнего контроля качества работы аудитора обусловлена высокой общественной значимостью самой профессии. Более того, аудиторские услуги относятся к той категории товаров и услуг [7], качество которых сам их потребитель оценить не может. Однако далеко не все услуги, оказываемые аудиторами, имеют общественную значимость. Тем более не имеют общественной значимости и являются предметом частного интереса отдельных частных лиц многие услуги, оказание которых регулируется "документами, содержащими МСА", не имеющими в настоящее время аналогов среди федеральных стандартов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации. В частности, согласованные процедуры, выполняемые аудитором по поручению клиента или проверки соблюдения договорных условий по поручению заказчика либо аудит или обзор информации о соблюдении кодекса корпоративной этики, правил внутреннего контроля или внутренней отчетности для определенного пользователя не могут являться и не являются предметом общественного интереса. Более того, включение в сферу внешнего контроля качества такой услуги как компиляция еще более бессмысленно [3]. Данная услуга не только предназначена для конкретного клиента, но и в принципе непроверяема, поскольку для проверки качества компиляции необходимо выполнить ее заново, что не только трудоемко, но и требует повторного выстраивания отношений с персоналом заказчика. Однако включение таких услуг в сферу внешнего контроля качества, осуществляемого как саморегулируемыми организациями аудиторов, так и уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору (Федеральным казначейством) увеличивает финансовое бремя на экономику и бюджет страны посредством удорожания услуг, оказываемых аудиторами в целом [8].

Представляется, что вместо расширения сферы контроля на все оказываемые аудиторами услуги необходимо, наоборот, сузить ее, ограничившись услугами, предусматривающими выражение мнения для неопределенного круга пользователей в отношении какого-либо объекта, повысив внимание к обеспечению надлежащего качества именно таких услуг при внешнем контроле [10]. Для этого требуется внесение изменений как в Закон об аудиторской деятельности, так и в другие нормативно-правовые акты, регулирующие предметную сферу, изменив формулировку предмета внешнего контроля с качества работы на, например, качество выполнения заданий, обеспечивающих уверенность.

Изменение подходов к оценке учетной практики

Вторым важным обстоятельством, связанным с применением международных стандартов, является то, что МСА, будучи примененными к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по РСБУ, требуют отнесения РСБУ к одному из двух типов учетных систем (в переводе МСА именуемых концепциями), предусматриваемых ими, а именно концепции справедливого представления или концепции соответствия.

Концепция справедливого представления:

- а) признает или подразумевает, что для достоверного представления в отчетности может потребоваться раскрывать информацию в большем объеме, чем требуется самими правилами учета;
- б) признает, что для достоверного представления может потребоваться отступление от этих правил.

Концепция соответствия требует соблюдения самих правил учета и не содержит изложенного выше [2].

Согласно ст. 13 Закона о бухгалтерском учете "бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений".

Согласно п. 6 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организаций" [4] "достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил настоящего Положения организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения [15].

Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил настоящего Положения не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и

изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил" [6].

Оставляя в стороне вопрос о противоречивости приведенной выше формулировки, отметим, что требование соблюдения действующих правил практически всегда превалирует над соображениями большего раскрытия информации и отступления от этих правил. С этой точки зрения представляется целесообразным выявить и обсудить те широко распространенные для российской учетной практики ситуации, которые неизбежно будут вызывать трудности в их квалификации при формировании аудиторских заключений при работе по МСА.

Согласно п. п. 16, А17 МСА 260 "Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление" аудитор должен пояснить причины, по которым он считает тот или иной значимый метод учета, допустимый нормативными актами по бухгалтерскому учету, не самым подходящим для организации [11].

В такой ситуации ссылка аудируемого лица на то обстоятельство, что оно применяет допустимый метод учета, представляется оправданной и не влияющей на выводы аудитора только для концепций соответствия. В случае же применения концепций достоверного представления на аудитора ложится ответственность за ненадлежащее мнение в аудиторском заключении в случае подтверждения достоверности соответствующей отчетности, способной ввести пользователей в заблуждение [6].

Переходя ко второй ситуации, а именно проблеме формирования отчетности малыми предприятиями, отметим, что для малых предприятий и некоммерческих организаций, за исключением поименованных в п. 5 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете, п. 4 ст. 6 того же Закона допускает применение упрощенного бухгалтерского учета и составление упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Третья проблема, которая потребует решения в связи с переходом к применению МСА, - вопрос о применении аудируемым лицом допущения непрерывности деятельности организации [4].

МСА, в частности вновь вводимые в действие с 15 декабря 2016 г. редакции МСА 570 и стандартов, регулирующих подготовку аудиторского заключения (МСА 701, 705, 706), изменяют требования к аудиторским процедурам и отражению

данного вопроса в аудиторском заключении. При этом значительное место в стандартах уделено оценке применимости допущения непрерывности деятельности, осуществляемой руководством аудируемого лица.

Нормативные акты Российской Федерации не предусматривают в явном виде такой обязанности руководства организаций. Лишь косвенно о такой обязанности может свидетельствовать, в частности, п. 20 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" [3], гласящий, что "если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана". Очевидно, что для того, чтобы выяснить, что значительная неопределенность имеется, надо предварительно такую оценку провести.

В новом же, расширенном, формате аудиторского заключения, предусмотренном МСА с 15 декабря 2016 г., прямо указано на ответственность руководства аудируемого лица за оценку способности организации продолжать деятельность непрерывно и за составление отчетности на основе непрерывности деятельности [9]. При этом новая редакция МСА 570 "Непрерывность деятельности", в частности п. 13, 16а, требуют от аудитора рассмотрения оценки, выполненной руководством, в отношении способности организации продолжать деятельность непрерывно и направления руководству требования проведения такой оценки, если она не проведена. При этом обязанность оценки применения руководством допущения непрерывности деятельности организации прямо указывается в расширенном аудиторском заключении. Как следствие, по крайней мере в 2017 - 2018 гг. переход на МСА может обусловить значительно большее количество аудиторских заключений с указанием вопроса о непрерывности деятельности организаций, что неминуемо скажется на отношениях аудиторов с клиентами и способно будет оказать негативное влияние на развитие кризисных явлений в экономике, усугубив финансовое положение иногда вполне жизнеспособных организаций [10].

Таким образом, можно заключить, что вследствие сохраняющихся различий между российскими правилами учета и отчетности и МСФО, с одной стороны, и отечественными и международными стандартами, регулирующими аудиторскую деятельность, с другой, переход к прямому применению МСА, безусловно, потребует определенных мер не только в сферах профессиональной подготовки и переподготовки аудиторов и внешнего контроля качества. Из изложенного выше очевидно, что переход к прямому применению МСА потребует и перестройки

мышления и серьезных профессиональных дискуссий не только в части аудиторской, но и учетной практики.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Развитие аудиторской деятельности и расширение его практики в различных областях связано с общественным восприятием и социокультурными предпочтениями к осуществлению контроля. Аудит - это некая общая научная категория и одновременно конкретный вид практической деятельности. Несмотря на наличие законодательного определения, в настоящее время отсутствует единое мнение о том, что такое аудит.

В связи с тем что выделение отличий от других видов контрольной практической деятельности, таких как экспертиза, ревизия, оценка, затруднено, целесообразно сформировать группы определений термина "аудит", которые частично пересекаются, но не являются идентичными. Официальное законодательное определение такой практической деятельности, как аудит, является нормативным ее видением, а не описанием действительных возможностей аудита.

В работе обоснованно, что нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности относится к ведению Российской Федерации. Дано обоснование, что рассматриваемая система состоит из девяти иерархических уровней: норм Конституции Российской Федерации, международных договоров, ратифицированных Российской Федерацией, федеральных конституционных законов, федеральных законов, указов и распоряжений Президента РФ, постановлений и распоряжений Правительства РФ, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений Минфина России, нормативно-правовых актов саморегулируемых организаций аудиторов, нормативно-правовых актов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. На каждом уровне представлены наиболее значимые нормативно-правовые акты, приведены конкретные нормы этих актов. Нормативно-правовые акты разбиты на три группы: законы, подзаконные нормативно-правовые акты, международные договоры.

В работе показаны взаимосвязь, взаимозависимость и иерархия нормативно-правовых актов в системе нормативно-правового регулирования, предложенной автором. Обобщены рекомендации по определению, какую из взаимоисключающих норм использовать в случае наличия правовых коллизий между нормами актов.

Изложенная система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности и рассмотренная взаимосвязь и соподчиненность нормативно-правовых актов способствуют совершенствованию правоприменительной практики у экономических субъектов и снижению рисков возникновения хозяйственных споров между субъектами экономической деятельности и с контролирующими органами.

Проблемы аудита и аудиторской деятельности в РФ сохраняются, даже несмотря на годы развития рынка и изменения нормативной базы. Данные проблемы можно условно разделить на две группы:

- внешние проблемы, включающие в себя разнообразные вопросы среды аудиторской деятельности (как внутренней, так и внешней);
- внутренние проблемы, заключающиеся в методологических и процедурных вопросах аудиторских компаний. Отдельные проблемы представляют собой целый комплекс вопросов, либо возникающих, либо решаемых на внешнем и внутреннем уровнях.

Развитие аудиторского рынка во многом отражает экономическое развитие страны. В настоящее время очевидно, что возможности экстенсивного роста исчерпаны, даже несмотря на кризисные явления. Как и в любой другой отрасли, такие условия вынуждают компании решать в первую очередь вопросы не только результативности, но и эффективности: персонала, бизнес-процессов и т.д., а переход к либерализации, снижению государственного регулирования также подтверждает эти тенденции.

Многие тенденции, возникшие на рынке аудита в это десятилетие, нашли свое отражение в последнем Законе [\[3\]](#): существенно расширен перечень требований к качественной составляющей проводимого аудита, контрольные функции теперь отнесены не только к Министерству финансов РФ, но и к СРО. Рынок аудиторских услуг все больше соответствует требованиям, предъявляемым рыночной экономикой.

При этом экономический кризис в РФ во многом обусловил ряд методологических проблем при проведении аудиторской проверки. Аудиторские фирмы вынуждены изменять значение аудиторских доказательств, корректировать стратегию аудита и разрабатывать электронные программные продукты в целях повышения эффективности своей деятельности и сохранения должного уровня качества проводимой проверки.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Ашмарина Е.М., Быля А.Б., Терехова Е.В. Правовые основы системы правового регулирования бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации: Учеб. пособие / Под ред. Е.М. Ашмариной. М.: КноРус, 2011. 240 с.
2. Городилов М.А. Развитие системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. М.: Финансы и кредит, 2009. 480 с.
3. Зиновьева И.С., Целых К.Н. Аудит: Учеб. пособие. Воронеж: ВГЛТА, 2012. 115 с.
4. Енгибарян Р.В., Краснов Ю.К. Теория государства и права: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2010. 478 с.
5. Кизилев А.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2011. N 47. С. 47 - 54.
6. Конев К.А. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 16. С. 10 - 22.
7. Конституционное право России: Учебник для студентов вузов / А.С. Прудников [и др.] / Под ред. Б.С. Эбзеева, А.С. Прудникова, В.И. Авсеенко. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 615 с.
8. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: Учебник для бакалавров. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2013. 587 с.
9. Правовые основы бухгалтерского учета / Е.И. Арефкина, Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова [и др.]; отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. М.: Проспект, 2013. 312 с.
10. Пятов М.Л. Правовые основы бухгалтерского учета: Практическое руководство. М.: Эксмо, 2006. 224 с.
11. Соколова Е.С., Архарова З.П. Бухгалтерский учет и аудит: Учебно-практическое пособие. М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. 234 с.
12. Сырых В.М. Теория государства и права: Учебник. М.: Юстицинформ, 2012. 704 с.

13. Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. М.: 2007. 975 с.
14. Хропанюк В.Н. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.Г. Стрекозова. М.: Интерстиль; Омега-Л, 2008. 384 с.
15. Яндекс. Словари. Элементарные начала общей теории права. 2003. URL: <http://slovari.yandex.ru/>.