

Содержание:

Введение

Становление рыночной инфраструктуры способствовало возникновению в России новой сферы бизнеса - аудит.

В общем смысле аудит можно определить как независимую налоговую и бухгалтерскую проверку субъектов хозяйствования с целью объективной оценки их финансового положения, достоверности представляемой отчетности и соблюдения законодательства, прежде всего налогового.

Аудиторская деятельность исторически является одним из наиболее важных элементов рыночной экономики, который способствует развитию предпринимательской деятельности. Аудит является обязательным фактором, обеспечивающим контроль над деятельностью хозяйствующих субъектов со стороны государства, при заключении договоров, для учредителей и акционеров при принятии управленческих решений и т.д[1].

Необходимость проверок, во многом определяется интересами предпринимательской деятельности, проверки служат интересам добросовестного предпринимательства и в определенной степени являются гарантом честного бизнеса. Условие, что в странах с развитой рыночной экономикой в деловом мире никто не будет иметь дело с предпринимателями, чьи отчетные данные не подтверждены независимым аудиторским заключением, следует взять на вооружение российским бизнесменам для того, чтобы избежать недобросовестной предпринимательской деятельности, имеющих место в практике российского бизнеса.

1. Аудиторская деятельность как правовая категория

Несмотря на то, что в законе Об аудиторской деятельности, легальное определение аудита как вида предпринимательской деятельности, однако, в литературе имеются споры об экономической сущности и правовой природы этого явления. Кроме того, споры и дискуссии имеют место в зарубежной литературе. Проиллюстрируем эти пункты в обзор ряда теоретических взглядов на определение аудиторской деятельности.

Первая теория процесса "аудит" получила широкое распространение в литературе. "Аудит (аудиторская проверка) - это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к конкретной экономической системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям" [2].

Под аудитом иногда понимается процесс снижения до приемлемого уровня информационного риска (т.е. вероятность того, что финансовая отчетность не содержит ложные или неточные сведения) для пользователей финансовых отчетов [3].

Сторонники второй теории сравнивают аудит с комплексным экономическим анализом. Так, П. И. Камышанов считает, что "аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса"[4].

Международная федерация бухгалтеров рассматривает аудит как независимое исследование финансовой отчетности или связанной с ним финансовой информации предприятия независимо от форм собственности. Исследование завершается выражением точки зрения аудитора[5]. Здесь выдвигается не процесс, а само исследование является результатом этого процесса.

Подход к пониманию сущности аудита следует рассматривать как антипод концепции аудита, в качестве объекта рефлексии становится самостоятельным бизнесом, точнее его 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. Следовательно, по мнению Н.Т. Лабынцев аудиторская экспертиза бизнеса может быть определена как изучение аудиторов бизнеса, чтобы создать ее состояние и эффективность, а задача аудитора состоит не только в получении и оценки новой информации о бизнесе клиента, но и в аудиторской экспертизе[6].

Следующие сторонники теории отстаивают мнение о том, что аудит представляет собой сочетание ревизионной и экспертно-консультационной деятельности. Эту теорию можно назвать комплексной, поскольку аудит рассматривается как новая форма контроля за работой предприятий, в сочетании с их постоянной заботой, консультацией и юридической помощи и других услугах в целях улучшения эффективности коммерческой деятельности, улучшения учета и отчетности[7].

На наш взгляд, необходимо различать понятия "аудит" и "аудиторская деятельность". Последний представляет собой более широкое понятие. Аудиторская деятельность включает две группы юридических и фактических действий: аудит и другие сопутствующие услуги, перечень которых определяется статьей 1 указанного Закона.

Однако действующее законодательство отождествляет указанные понятия, что является необоснованным. Может быть, понимание аудиторской деятельности в узком смысле (аудиторская деятельность - разновидность финансового контроля) 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 мы обратимся к законодательному определению аудита. Содержащееся в статье 1 Закона Об аудиторской деятельности правило трактует аудит как форму предпринимательской деятельности по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Таким образом, в вышеупомянутом законе, аудит-это деятельность, причем предпринимательская.

Мы также считаем, что экономическая сущность аудита проявляется в первую очередь в том, что он (аудит) - это социальная деятельность, и поэтому он обладает всеми признаками последнего: направленность, конкретность, регулярность[8]. Будучи видом деятельности, аудита (аудиторской деятельности) состоит из различных действий, операций и поступков.

Однако аудит-это не только социальная деятельность. С точки зрения закона Об аудиторской деятельности аудит-это 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"[9].

По утверждению Р.В. Кожура, отнесение аудиторской деятельности к предпринимательской есть некий юридический казус, вызванный противоречием между всегда личным, личностью аттестованного аудитора - осуществлением аудиторской или любой другой привилегированной профессиональной деятельности и принятыми в России правовыми формами ее организации. Он предлагает рассматривать аудит как юридическую модель, составную часть структуры социального контроля в обществе наряду с судом и другими правоохранительными органами, нотариатом, экспертными учреждениями[10].

Под аудитом, как юридическим процессом, Р.В. Кожура понимает основанную на законе и облеченную в форму правовых отношений деятельность профессиональных аудиторов по независимой проверке бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности данной отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, направленную на охрану прав и законных интересов граждан и юридических лиц. Исключая, таким образом, аудит из сферы предпринимательства [11].

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[12]. 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).

Однако, деятельность занимающихся частной практикой нотариусов, по мнению Конституционного Суда Российской Федерации, особый правовой деятельностью, осуществляемой от имени государства, чем определяется особый публично-правовой статус нотариусов[13]. Определенное сходство между статусом

публично-правовых характеристик свойственны и для юристов.

Что касается аудита, то он не осуществляется от имени Российской Федерации аудиторами (аудиторскими организациями). Наоборот, аудиторов (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, отмечается, что аудиторские организации и оплата тех услуг осуществляются на коммерческой основе в рамках гражданско-правового договора, иными словами, опосредуются частно-правовой формой, однако, по своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т. е. в общественных интересах.

Кроме того, Конституционный суд приходит к выводу: юридическое лицо осуществляет обязательный аудит, выступая 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 другой предпринимательской деятельностью и осуществляя обязательный аудит, по сути, выполняет публичную функцию, поскольку уже не частный, а публичный интерес лежит в основе этого процесса. Признаться, подобное заявление кажется противоречивым и очень загадочная. Например, что означает "корпорации частного права"? Гражданский кодекс не знает слово "Корпорация". Не правда (по крайней мере, спорно) и разрешения суда на осуществления аудиторской организации публичных функций.

Известно, что аудит-это форма финансового контроля. Аудит отличается от государственного финансового контроля (аудита). Для последней формы контроля присуща публичность. Аудит действительно направлена на защиту общественных интересов[14]. Аудит не предназначен в качестве основной цели защиты общественных интересов. Как вид бизнеса, аудит, направлен на извлечение (получение) прибыли. Таким образом, функция защиты публичных интересов осуществляется опосредованно (косвенно). Рассуждая таким образом, можно распространить признак гласности и иной экономической деятельности, осуществляемой различными организациями. Например, кредитные организации, наряду с основной экономической функции банковской деятельности, наделены некоторыми функциями надзора в области денежных (денежных) сделок.

Будучи экономической деятельностью, аудит по своей природе предполагает осуществление аудиторских услуг на возмездной основе. Умозрительно можно представить ситуацию, когда аудитор предоставляет бесплатно соответствующие услуги. Но это не общественная обязанность в силу Конституции Российской Федерации и некоторых Федеральных законов. Коммерческая направленность аудиторской деятельности имеет особый характер.

Таким образом, аудит-это бизнес, даже в 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 [15].

Оригинальным и существенным в понимании предпринимательства является норма части 2 статьи 34 Конституции, которая гласит, что предпринимательская деятельность - это вид экономической деятельности. Этот факт не получил должного отражения в легальном определении предпринимательской деятельности, что позволяет в отрыве от конституционной нормы весьма произвольно понимать предпринимательскую деятельность, наполнить ее иным 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, проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг. Действующее законодательство устанавливает общие положения по формированию 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, как правило, обеспечивается высокой платой за обучение, квалификационную аттестацию и лицензию на практику.

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

Кроме того, предпринимательская деятельность имеет 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 [16].

Предпринимательская деятельность, направленная на систематическое получение прибыли. Как уже упоминалось, аудиторская деятельность также относится к

предпринимательской деятельности. Поэтому, с этой точки зрения, основная цель аудиторской организации (аудитора) - получение (извлечение) прибыли. Но, с другой стороны, профессиональное назначение 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, одним из преимуществ нотариуса является то, что законодатель определяет вступление в силу определенной категории сделок нотариально. Привилегия аудитора и его заключение по результатам аудиторской проверки является официальным документом, имеющим юридическое значение, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, которые могут быть юридические и физические лица, органы государственной власти и управления, органов местного самоуправления и органов суда.

Но приравнение аудиторского заключения к процессуальному средству доказывания является не точным отражением его сущности, так как теория доказательств 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. Эксперт имеет определенную цель: помочь в установлении истины по делу на основе глубокого анализа фактического материала. Аудитор был первоначально создан для проверки финансовых операций, получая отражение в бухгалтерских документах, а не на поиск с точки зрения возникших процесс детального закрепления в нем нарушения в гражданском и уголовном судопроизводстве.

Один из типичных привилегий - *pravoobladaie* не разглашать сведения, известные лицу привилегированной профессии в связи с совершением их профессиональные действия. Это в определенной степени гарантируется государством (вплоть до абсолютной защиты тайны исповеди). Эта привилегия является гарантия настолько важна, что профессиональные привилегии чаще всего связанные с ним. Так, в английском языке в соответствии с законодательством (Доктор аудит) привилегия означает это привилегия профессиональной тайны. Статья 8 Закона Об аудиторской деятельности определяет обязанность аудиторов хранить тайну об операциях аудируемых лиц, а также информации и документов, получаемых и

составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности.

Доступ есть и профессиональные ассоциации. Одним из них является признание таких организаций, определенной юрисдикции по отношению к своим членам. Согласно статье 20 Закона Об аудиторской деятельности предусматривает возможность создания аккредитованных профессиональных аудиторских объединений.

Правительств по осуществлению лицензированных аудиторов и аудиторских фирм фактического аудита, и предоставление "иных аудиторских услуг", в зависимости от их типа, может привлекать других юридических и физических лиц с или без лицензии, либо на основании специальной лицензии. Даже аудиторы и аудиторские организации, чтобы иметь право оказывать "иные аудиторские услуги" включен в перечень лицензируемых, обязаны приобрести дополнительные лицензии (например, деятельность по оценке).

"Другие услуги профиль (аудит) деятельности" - не аудит, на самом деле. Используя эти понятия корень слова "аудит", во-первых, служит указанием аудитору (аудиторской фирме) на возможность их оказывать при условии, что это не влечет утрату своей независимости; во-вторых, гарантирует, 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 услуг (пункт 7 статьи 1 Закона). Отказ в трудоустройстве в других видах деятельности, является общим условием для получения человеком профессионального привилегия, что не характерно для предпринимателей[17].

С этим утверждением трудно согласиться, так как законом (пункт 1 статьи 49 ГК РФ) выделено для определенной категории хозяйствующих субъектов со специальной правоспособностью, ограничены в осуществлении других видов деятельности.

Таким образом, аудиторская деятельность-это направленная на извлечение прибыли систематическую деятельность специального субъекта, имеющего исключительное право на основании закона и специального разрешения (лицензии) уполномоченного государственного органа (Министерство финансов РФ) осуществлять аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Отсюда выделим признаки аудиторской деятельности:

- а) осуществление деятельности особыми субъектами; имеющими соответствующее разрешение (лицензию) на осуществление аудиторской деятельности;
- б) это самостоятельная, рискованная и инициативная деятельность, направленная на реализацию своих способностей и удовлетворение потребностей других лиц и общества;
- в) осуществление деятельности есть процесс, направленный на систематическое извлечение прибыли законным путем, посредством совершения особых аудиторских действий;
- г) нарушение правил осуществления аудиторской деятельности влечет применение к соответствующим субъектам ответственности (гражданской, уголовной, административной).

2. 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 этой документации;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах, возникающих в процессе вопросов аудита;
- отказаться от проведения аудита или выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском отчете в случае отказа проверяемого лица с всей необходимой документацией и выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

Закон об аудите подробно раскрывает основания для отказа. Однако, в законе не упоминается в случае отказа, по причинам личной безопасности.

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 настоящим Федеральным законом.

Обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов при проведении аудиторской проверки также несколько расширена Законом об аудиторской деятельности, в котором аудиторы (юридических или физических лиц) 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 для проведения аудита, 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 аудируемое лицо и (или) лица, заключившего 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) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации (требования этого пункта должны быть соблюдены при проведении процедуры внешнего управления, организованного в соответствии со статьей 8 Закона Об аудиторской деятельности).
- 5) выполнять другие обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

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 раскрытию других, полученных в ходе информационного аудита.

В законе об аудиторской деятельности 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 данная ситуация регулируется статьей 780 Гражданского кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым исполнитель по договору возмездного оказания услуг обязан оказать услуги лично, если иное не оговорено в договоре. То есть наличие условий контракта о возможности привлечения аудитора для проведения проверок третьих лиц, то он освобождается от обязанности информировать клиента о факте такого участия.

Аудируемое лицо и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, вправе:

- получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах РФ, 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.

В аудиторской проверке аудируемое лицо и (или) лица, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязаны:

- заключать договора на проведение аудита с аудиторами в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

Даты проведения общих собраний в этих обществах, установленные статьей 47 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ "Об акционерных обществах" и статьи 34 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

- создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного аудита, и запрос необходимой информации аудита сведений у третьих лиц;

- 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 аудируемого лица, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам.

3. Правила (стандарты) аудиторской деятельности

Закон Об аудите определяет правила (стандарты) аудиторской деятельности как единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

- 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)[18].

Разница в подходах в основном сводилась к вопросу о том, нужны ли обязательные к исполнению общедифедеральные 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[19].

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.

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".

4. 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.

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.

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.

Заключение

Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Именно профессионализм субъектов аудиторской деятельности и их независимость в отношении аудируемых лиц придает этому виду предпринимательства исключительный характер, выражающийся в том, что аудит может осуществляться только специальным субъектом - профессионалом, или специалистом, зарегистрированным в качестве аудиторской организации или индивидуального аудитора в порядке, определенном законом. Данный субъект создается специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности, не может заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью, кроме сопутствующих аудиту услуг. Запрет на занятие другими видами деятельности, с одной стороны, направлен на оказание аудиторских услуг на высоком профессиональном уровне, а, с другой, отвечает принципу независимости аудита.

Таким образом, аудиторская деятельность обладает следующими признаками:

- является видом предпринимательства, основным источником прибыли субъекта;

- цель – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации;
- исключительная деятельность, осуществляемая специальными субъектами (аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами);
- аудиторские проверки носят независимый характер;
- объект аудита – финансовая (бухгалтерская) отчетность и другая информация о финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица.

Список литературных источников:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 11.02.2013) // Собрание законодательства РФ. – 1994. - № 32. - Ст. 3301.
2. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 21.11.2011) «Об аудиторской деятельности» // Собрание законодательства РФ. – 2009. - № 1. - Ст. 15.
3. Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ (ред. от 03.11.2006) «Об аудиторской деятельности» // Собрание законодательства РФ. – 2001. - № 33 (часть I). - Ст. 3422.
4. Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 (ред. от 26.11.2001) "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») // Собрание актов Президента и Правительства РФ. – 1993. - № 52. - Ст. 5069.
5. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. - М: Волтерс Клувер, 2005.
6. Григоренко М.А. Возникновение и основные этапы эволюции аудиторской деятельности в мировой и отечественной практике / // Учет и статистика. - 2011. - № 4.
7. Кожура Р.В. Аудит: предпринимательство или юридический процесс (об одной профессиональной привилегии) // Аудиторские ведомости. - 1997. - № 11.
8. Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности: Дисс. канд.юрид.наук. - М., 2009.
9. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности// Аудиторские ведомости. - 1997. - № 3.

10. Подольский В. И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный). – М.: Современная экономика и право, 2002.
11. Российское предпринимательское право / Под ред. И.В. Ершовой, Г.Д. Отнюковой. – М.: Проспект, 2011.
12. Программа «Консультант Плюс»
13. Программа «Гарант»
14. А.Е. Суглобое, Б.Т. Жарылгасова Бухгалтерский учет и аудит учебник 2007 г.
15. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. - М.: Издательство Дело и Сервис, 2003. - 464с.
16. Александрова З.О. и др. Комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации М.: МЦФЭР, 2002г.
17. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. - М.: Финансы и статистика, 1998.
18. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в организациях.- М.: Финансы и статистика, 2003.
19. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2000.
20. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. - М.: ТОО Интелтех, 1996.