

## **Содержание:**

# **Введение**

Активно проходящие в России процессы формирования и развития рыночных отношений с учетом перевода экономики на инновационный путь развития объективно порождают необходимость надзора за хозяйственной деятельностью, способного не только обеспечить контроль за достоверностью информации, отражаемой в финансовой (бухгалтерской) отчетности, но и не допустить определенной предвзятости, присущей любому государственному надзорному органу. Такой формой контроля выступает аудит.

Аудит как независимая проверка специалистом финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта является неотъемлемым элементом правовой системы любого развитого государства. В России он появился в конце 80-х годов прошлого столетия в связи с осуществлением экономических преобразований, а к началу XXI века сформировался рынок аудиторских услуг, позволяющий защитить интересы собственников от искажений и злоупотреблений в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности и уменьшить уровень информационного риска для других пользователей такой отчетности.

Аудит является неотъемлемым и одним из наиболее важных элементов рыночной экономики, способствующим развитию предпринимательской деятельности, а также инструментом измерения качества бухгалтерской (финансовой) информации. И не смотря на направленность аудиторской деятельности на извлечение прибыли, государством на нее возложена функция защиты публичных интересов, охраны существующего правопорядка. Значение аудита в складывающихся экономических условиях существенно повышается, поскольку аудиторская деятельность является необходимым элементом целостной системы, обеспечивающей потребность в объективной оценке бухгалтерских (финансовых) документов субъектов хозяйствования, с целью определения соответствия совершаемых ими финансово-хозяйственных операций нормам действующего законодательства, а также обеспечивающей обратную связь между экономическими субъектами и пользователями.

Следует отметить, что в настоящее время аудиторская деятельность получила значительное развитие в экономическом обороте, и во многом урегулирована действующим законодательством. Однако ее огромный потенциал еще не реализуется в полной мере, а совершенствование законодательного обеспечения аудиторской деятельности как вида предпринимательства продолжает оставаться одной из важных задач.

Все это свидетельствует об актуальности исследования аудиторской деятельности и определило выбор темы курсовой работы.

В основу исследования легли научные и аналитические статьи, монографии, учебные пособия таких авторов, как: Л.И. Булгакова, Р.П. Булыга, Г.И. Звороно, А.А. Исаян, В.Э. Килин, А.А. Марьина, В.И. Подольский, А.А. Чумаков и других.

Объектом исследования по теме «Аудиторская деятельность как вид предпринимательства: общая характеристика» являются общественные отношения, возникающие в сфере правового регулирования аудиторской деятельности.

Предметом исследования выступают нормы действующего законодательства Российской Федерации, регулирующие аудиторскую деятельность, а также научные трактовки рассматриваемого понятия.

Цель курсовой работы заключается в изучении теоретических аспектов аудиторской деятельности как вида предпринимательства.

Для достижения цели необходимо решение следующих задач: раскрыть понятие и признаки деятельности, понятие и виды аудита, принципы аудиторской деятельности; выявить основу правового регулирования аудиторской деятельности; определить субъектов аудиторской деятельности.

## **1. Сущность и правовое регулирование аудиторской деятельности**

### **1.1. Понятие и признаки аудиторской деятельности**

В соответствии с п. 2 ст. 1 Федерального закона Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ аудиторская деятельность (аудиторские услуги) представляет собой деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. Однако в научной среде данная формулировка не является бесспорной, а юридическая литература на этот счет изобилует различными точками зрения.

Так, по мнению Звороно Г.И. аудиторская деятельность представляет собой один из видов предпринимательской деятельности, направленный, в первую очередь, на получение прибыли, при этом функция защиты публичных интересов реализуется опосредованно при осуществлении данного вида деятельности, т.е. при проведении аудита и осуществлении сопутствующих ему услуг.[\[1\]](#) Булгакова Л.И. предлагает понимать под аудиторской деятельностью предпринимательскую деятельность специальных субъектов по проведению независимой проверки финансовой отчетности (аудит), а также оказанию других аудиторских услуг. При этом к аудиторским услугам, помимо аудита, относятся анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей (обзорная проверка), проведение согласованных с заказчиком процедур по проверке финансовой информации, компиляция финансовой и иной информации об организации.[\[2\]](#)

В свою очередь Марьина А.А. рассматривает аудиторскую деятельность в широком и узком смыслах:

аудиторская деятельность в широком смысле представляет собой деятельность юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, общественных организаций и государства, в лице уполномоченных органов, осуществляемую как собственно при проведении аудита и оказании услуг, ему сопутствующих, так и деятельность, связанную, с регулированием и контролем над деятельностью аудиторов и аудиторских организаций;

аудиторская деятельность в узком смысле – это профессиональная, предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности аудируемых лиц, проводимая в установленных законом случаях с целью выражения мнения в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации (аудиту), а так же оказанию сопутствующих аудиту услуг. Под последними понимаются

услуги, оказываемые аудитором (аудиторской организацией) наряду с проведением аудита и связанные с устранением причин ошибок в ведении бухгалтерского учета и установлением законного и целесообразного режима его составления.[\[3\]](#)

Анализ легального определения позволяет сделать вывод о том, что законодатель отождествляет понятия «аудиторская деятельность» и «аудиторские услуги», и тем самым относит аудиторскую деятельность к деятельности по оказанию услуг. Подобного мнения придерживаются Пучков Е. А., Чирков А. А., однако ряд авторов указывает на недопустимость такого отождествления. Так, Исаян А.А. обосновывает позицию, согласно которой данные понятия различны. Аудиторская услуга – это оказываемая на возмездной основе профессиональная предпринимательская деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по проведению аудиторских проверок, обзорных проверок, согласованных процедур, компиляции финансовой информации, составлению обзоров, отчетов и иных документов о финансовом состоянии и ведении бухгалтерского учета аудируемого лица в порядке и на условиях, предусмотренных в нормативных правовых актах Российской Федерации. Аудиторская деятельность представляет собой помимо непосредственного оказания аудиторских услуг, также и оказание прочих услуг, перечень которых определен в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», а также выполнение определенных процедур по вхождению в профессию аудитора и допуску к оказанию аудиторских услуг: получение квалификационного аттестата аудитора, вступление в саморегулируемую организацию аудиторов и др.[\[4\]](#)

Аудиторская деятельность многоаспектна и динамична, а потому на ее развитие воздействует большое количество факторов внутреннего и внешнего происхождения. К ним относятся: активное развитие экономических отношений; восстановление и развитие частного сектора экономики; развитие крупного производства; развитие международного экономического сотрудничества; поддержка государством развития здоровой конкуренции на рынке аудиторских услуг; введение саморегулирования в институт аудита; возможность осуществлять аудиторами наряду с аудитом дополнительные, сопутствующие аудиту услуги; четкое законодательное закрепление правового положения субъектов аудиторской деятельности и полноценное правовое регулирование отношений в данной сфере; конкурентоспособное на мировом уровне производство, которое требует постановки и решения все более сложных управленческих и учетных задач в целях оперативного предоставления достоверной финансовой информации;

установления государством положений об обязательном аудите.

Аудиторской деятельности как виду предпринимательства присущи все признаки предпринимательской деятельности, определенные в ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, а именно: самостоятельность, рисковый характер, систематичность получения прибыли от оказания услуг соответствующими лицами в установленном законом порядке. Наряду с этим аудиторская деятельность обладает рядом специфических особенностей. Во-первых, аудиторская деятельность осуществляется исключительно строго специальными субъектами, установленными законодательством: аудиторами и аудиторскими организациями. Во-вторых, аудиторы осуществляют свою деятельность на профессиональной основе, в связи с чем, наделены правами и преимуществами. В-третьих, аудиторская деятельность включает в себя проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг с целью выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. В-четвертых, объектом аудиторской деятельности являются бухгалтерский учет и финансовая (бухгалтерская) отчетность организаций и индивидуальных предпринимателей. И в-пятых, выполнение аудиторской деятельности направлено на защиту интересов не только аудируемых лиц, но и на защиту интересов третьих лиц, в том числе государства.

Таким образом, аудиторская деятельность представляет собой профессиональную предпринимательскую деятельность специальных субъектов, включающую в себя деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, основная цель которой состоит в установлении достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

## **1.2. Понятие и виды аудита**

Аудит в соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» представляет собой независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на

основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.[\[5\]](#)

Предметом аудита выступает финансовая (бухгалтерская) отчетность, под которой в силу ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ принято понимать информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированную в соответствии с требованиями, установленными законом.

Сущность аудита заключается в следующем:

1. аудиторская проверка носит независимый характер, что закреплено и обеспечивается нормам Федерального закона «Об аудиторской деятельности», иными нормативными правовыми актами, которые устанавливают независимость аудиторских организаций и аудиторов;
2. аудиторская деятельность направлена на специальный объект проверки – это финансовая (бухгалтерская) отчетность, под которой принято понимать информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированную в соответствии с требованиями, установленными законом (ст. 3 ФЗ «О бухгалтерском учете»). При этом проверке могут подлежать и иные документы, а также сама деятельность аудируемого лица, которая отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
3. аудиторской проверке могут подвергаться не только субъекты, осуществляющие хозяйственную (предпринимательскую) деятельность. По смыслу положений Федерального закона «Об аудиторской деятельности» это могут быть и иные, некоммерческие организации;
4. результаты аудиторской проверки обязательно выражаются в материальных, т.е. содержательная оценка бухгалтерской (финансовой) отчетности и совершаемых финансовых (хозяйственных) операций, и формальных значениях (аудиторское заключение).[\[6\]](#)

В юридической литературе существуют разнообразные доктринальные классификации аудита, основанные на использовании различных критериев. Чаще всего различают:

*внешний аудит* – это аудиторская проверка, проводимая независимыми аудиторскими организациями и аудиторами на договорной основе с аудируемыми лицами в целях получения объективных, реальных и точных сведений об аудируемом объекте, выражения мнения о соответствии порядка ведения ими бухгалтерского учета требованиям закона и достоверности их бухгалтерской отчетности. При этом внешний аудитор независим по отношению к аудируемому лицу и несет ответственность за выраженное мнение о достоверности финансовой отчетности перед пользователями его информации;

*внутренний аудит*, который предполагает ведомственную или внутреннюю форму контроля и представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководства или собственников организации с целью оказания содействия сотрудникам организации в эффективном выполнении возложенных на них функций. Внутренний аудит, объем и цели которого в каждом случае различны и зависят от размера и структуры организации и требований его руководителей, регламентируется внутренними документами организации, носит информационное или консультационное значение, поскольку направлен на оптимизацию деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

*обязательный аудит*, который представляет собой ежегодную обязательную проверку ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Его проведение не зависит от воли и желания аудируемого лица и проводится в обязательном порядке в случаях, установленных федеральными законами;

*инициативный аудит* – это аудиторская проверка, проводимая по инициативе самого аудируемого лица в целях выявления недостатков в ведении бухгалтерского учета в целом или отдельных его разделов; выявления состояния финансовой отчетности; организации делопроизводства по бухгалтерскому учету; оценки применяемых средств и методов автоматизации учета; оценки состояния расчетов по налогообложению и др;

*специальный или отраслевой аудит*, который осуществляется в порядке, установленном для отдельных отраслей или сфер деятельности, например, банковский аудит.

Таким образом, аудит представляет собой независимую проверку аудиторскими организациями и аудиторами бухгалтерской (финансовой) отчетности организации

и ведения бухгалтерского учета в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, разработки предложений по оптимизации хозяйственной деятельности, рационализации расходов и увеличения прибыли. Это своеобразная экспертиза бизнеса, инструмент измерения качества бухгалтерской (финансовой) информации, способствующий развитию предпринимательской деятельности и рыночной экономики в целом.

## **2. Правовые основы осуществления аудиторской деятельности**

### **2.1. Правовое регулирование аудиторской деятельности**

Аудиторская деятельность носит многоотраслевой характер, что обуславливает комплексность источников ее правового регулирования. Так, по мнению Звороно Г.И. к источникам правового регулирования аудиторской деятельности можно отнести законодательство, нормы международного права, гражданско-правовые договоры, локальные нормативные акты, при этом автор отмечает, что аудиторская деятельность регулируется законодательными актами исключительно федерального уровня.[\[7\]](#)

На комплексный характер регулирования рассматриваемого вида предпринимательской деятельности указывает и Исаян А.А., обосновывая свою позицию тем, что аудиторская деятельность регулируется комплексом правовых норм, а именно:

в части субъекта осуществления указанных услуг – законодательством об аудиторской деятельности;

в части правового регулирования возмездного оказания услуг – нормами гражданского законодательства;

в части правового регулирования конкретных видов консультирования – нормами отраслевого законодательства.[\[8\]](#)



По мнению коллектива авторов под руководством Подольского В.И. в России сложилась четырехуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности.<sup>[9]</sup> *Первый уровень* – это Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», который определяет правовые основы осуществления аудиторской деятельности на территории Российской Федерации, место аудита в системе финансового контроля в качестве ее необходимого равноправного элемента, устанавливает права и обязанности аудиторских организаций и аудиторов, регулирует отношения, возникающие в процессе государственного регулирования аудиторской деятельности. *Второй уровень* представлен федеральными правилами (стандартами), законодательными и подзаконными нормативными правовыми актами, определяющими общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательными для исполнения. *Третий уровень* охватывает внутренние стандарты аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств и федеральных служб и агентств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права. *Четвертый уровень* включает внутренние стандарты аудиторской деятельности, разрабатываемые аудиторскими организациями и аудиторами на базе федеральных правил (стандартов) и практики аудита. На их основе и организуется деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Следует отметить, что перечень нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, достаточно широк и включает в себя кодифицированные акты, федеральные законы, акты федеральных органов исполнительной власти и другие. Все их условно можно разделить на две группы: акты, непосредственно регулирующие аудиторскую деятельность, и акты межотраслевого действия. К числу первых относятся:

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ, в редакции от 03.07.2016 г. № 360-ФЗ;

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696, в редакции от 22.12.2011 г. № 1095;

Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 20.05.2010 г. № 46н;

Положение о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденное постановлением Правительства РФ от 11.06.2015 г. № 576;

Приказ Министерства финансов Российской Федерации «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» от 24.10.2016 г. № 192н;

Приказ Министерства финансов Российской Федерации «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» от 09.11.2016 г. № 207н;

Положение о Совете по аудиторской деятельности, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.12.2009 г. № 146н, в редакции 07.04.2016 № 40н;

Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012 г., с изменениями 18.12.2014 г.;

Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобрены Советом по аудиторской деятельности 20.09.2012 г., с изменениями 27.06.2013 г.;

О квалификационных аттестатах аудиторов, одобрено решением Совета по аудиторской деятельности от 26.06.2012 и иные.

Вторую группу источников регулирования аудиторской деятельности составляют: Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Уголовный кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Федеральные законы «О бухгалтерском учете», «О банках и банковской деятельности», «Об акционерных обществах», «Об организации страхового дела в Российской Федерации», «О саморегулируемых организациях», др.

Таким образом, анализ законодательства об аудиторской деятельности позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время в Российской Федерации существует сформировавшийся правовой механизм регулирования аудиторской деятельности. Об этом свидетельствует широкий круг нормативных правовых актов, регулирующих отношения, складывающиеся в сфере аудита, приоритетом среди которых обладает Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», поскольку является системообразующим в данной сфере регулирования.

## 2.2. Принципы аудиторской деятельности

Исходя из общепринятой трактовки принципов юридической деятельности, под принципами аудиторской деятельности следует понимать исходные положения, руководящие идеи, которые являются ориентирами, требованиями ее осуществления. Основными принципами аудиторской деятельности являются независимость, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность.

*Принцип независимости* предполагает обязательное отсутствие у аудитора при формировании его мнения какой-либо заинтересованности в отношении проверяемого хозяйствующего субъекта, в том числе и отсутствие финансовой, имущественной, иной материальной заинтересованности в результатах той деятельности, которую проверяет аудитор. При этом важно не допускать вмешательства любых лиц в определение объема аудита, в проведение аудиторских проверок, а также формирование выводов и отчетных форм.

В тесной взаимосвязи с принципом независимости реализуется *принцип объективности*, требующий от аудитора беспристрастного и свободного от личных интересов и конфликтов сторон подхода к проведению аудиторской проверки. Аудитор не должен умышленно искажать существующие факты и формировать свое мнение, учитывая мнение других лиц.[\[10\]](#)

*Принцип профессиональной компетентности* предполагает проведение аудита и оказание аудиторских услуг на должном профессиональном уровне, что обеспечивается имеющимся у них объемом знаний и навыков. В этой связи на законодательном уровне определены достаточно высокие требования к профессиональным качествам аудиторов: высшее образование, стаж работы, прохождение квалификационного экзамена и получение квалификационного аттестата. Данный принцип предполагает и необходимость постоянного повышения профессионализма аудиторов, что обусловлено не только динамикой развития экономических отношений, но и совершенствованием нормативно-правовой базы, являющейся основой аудиторской деятельности.

*Принцип конфиденциальности* заключается в обязанности аудиторских организаций и аудиторов соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну. В соответствии со ст. 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»

аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных законом. Исключение составляют сведения, разглашенные самим лицом, которому оказывались услуги, либо с его согласия; сведения о заключении договора оказания аудиторских услуг; сведения о величине оплаты аудиторских услуг.

По мнению Подольского В.И., конфиденциальность выступает важнейшим требованием при осуществлении аудиторской деятельности. Аудитор не должен предоставлять никакому органу каких-либо сведений о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта.[\[11\]](#)

В юридической литературе к числу принципов аудиторской деятельности также относят честность, надлежащую добросовестность, профессиональное поведение аудиторов, следование техническим стандартам, устанавливающим правила осуществления аудиторской деятельности, применение новых информационных технологий, рациональность выводов и другие.

## **2.3. Договорное обеспечение аудиторской деятельности**

Непосредственная регламентация деятельности субъектов аудиторской деятельности осуществляется с помощью гражданско-правовых договоров, именуемых законодателем как договоры на оказание аудиторских услуг. При этом определение такого договора в законодательстве отсутствует, а в юридической литературе среди специалистов существуют противоположные подходы к определению его правовой природы.

Так, Булгакова Л.И., Жук В.А., Марьина А.А., Смирнов Н. Б. относят данное обязательство к разновидности обязательств по выполнению работ. Данная точка зрения обосновывается тем, что предметом договора является проведение аудиторской проверки (аудита), в связи с чем, для него характерны как сами услуги, так и непосредственно результат, выраженный в определенной форме – аудиторском заключении. Следовательно, по мнению авторов, целесообразнее было бы назвать рассматриваемый вид договора не договором возмездного оказания услуг, а договором на проведение аудита, который, в свою очередь,

наряду с договором на оказание услуг, сопутствующих аудиту, составляет более широкую группу договоров в области аудиторской деятельности.[\[12\]](#) Более того, характерные для аудиторской проверки отношения не могут быть полностью урегулированы положениями о договоре возмездного оказания услуг, поскольку правовая конструкция этого договора не рассчитана исключительно на них.[\[13\]](#)

В свою очередь такие авторы как Брагинский М.И., Исаян А.А., Гончаров Д.В., Чумаков А.А. относят договоры в сфере аудиторской деятельности к обязательствам по оказанию услуг, поскольку при аудите составление аудиторского заключения неразрывно связано и вытекает из совокупности осуществленных аудитором действий, выступает в качестве фиксатора этих действий. Соответственно, деятельность по составлению аудиторского заключения нельзя рассматривать как самостоятельный элемент объекта обязательства по оказанию аудиторских услуг. Объектом данного обязательства являются оказываемые услуги аудитором заказчику, а аудиторское заключение лишь закрепляет эту услугу.[\[14\]](#)

По мнению Исаяна А.А., договор оказания аудиторских услуг – это соглашение, по которому исполнитель (индивидуальный аудитор или аудиторская организация) обязуется совершить действия по проведению аудиторских проверок, обзорных проверок, согласованных процедур, компиляции финансовой информации, составлению обзоров, отчетов и иных документов о финансовом состоянии и ведении бухгалтерского учета аудируемого лица, а заказчик (аудируемое лицо или иное заинтересованное лицо) обязуется предоставить необходимую информацию, обеспечить иным образом оказание исполнителем аудиторских услуг, оплатить аудиторские услуги и совершить иные действия, предусмотренные договором.[\[15\]](#)

Объектом обязательства по оказанию аудиторских услуг являются сами аудиторские услуги. Другими словами, деятельность по проверке (аудиту) бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Субъектами обязательства по оказанию аудиторских услуг являются заказчик и аудитор. Заказчиками могут выступать не только сами аудируемые лица, но и иные лица, например, организации, которые являются вышестоящими по отношению к аудируемым лицам, пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности

аудируемого лица, которым и адресуется аудиторское заключение. Содержание обязательства по оказанию аудиторских услуг состоит в осуществлении аудитором комплекса проверочных действий и составлении аудиторского заключения.

Договоры оказания аудиторских услуг относятся к предпринимательским договорам, и, следовательно, обладают всеми присущими им признаками. Они подчиняются общим принципам гражданско-правового регулирования и вместе с тем обладают специфическими особенностями: взаимность договора (обязанности есть у каждой из сторон); консенсуальность договора, т.к. договор оказания аудиторских услуг считается заключенным с момента достижения сторонами соглашения по всем существенным условиям договора; возмездность, т.к. данные услуги оказываются на возмездной основе. Такие договоры заключаются с целью удовлетворения экономических потребностей субъектов хозяйствования, носят имущественный характер, не относятся к числу договоров в пользу третьего лица и, как правило, носят свободный характер, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Договор оказания аудиторских услуг заключается в письменной форме с соблюдением правил осуществления аудиторской деятельности. Как юридический документ он должен иметь наименование, номер, дату заключения, указание на наименование сторон договора, предмет договора, права и обязанности сторон, стоимость аудиторских услуг, форму расчетов, иные условия, а также положения об ответственности сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение договора. В договоре указываются также срок его действия, юридические адреса сторон и банковские реквизиты. Договор подписывается исполнителем и заказчиком и скрепляется печатями сторон.

Таким образом, договорное обеспечение аудиторской деятельности осуществляется на основе договора оказания аудиторских услуг, под которым следует понимать гражданско-правовое обязательство, по которому аудитор обязуется оказать заказчику аудиторские услуги, а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

### **3. Субъекты аудиторской деятельности**

В юридической литературе единая трактовка понятия «субъекты аудиторской деятельности» отсутствует, при этом авторами используются различные по своему содержанию понятия: «субъекты аудита», «субъекты аудиторских

правоотношений», «субъекты рынка аудиторских услуг». Так, субъектами аудита являются аудитор и аудиторская организация. В свою очередь субъектами аудиторского правоотношения выступают, с одной стороны, индивидуальный аудитор или аудиторская организация, осуществляющая проверку или оказывающая другие предусмотренные законом услуги, а с другой — аудируемые лица.

Субъектами рынка аудиторских услуг являются: аудитор; аудиторская организация; аудируемые лица и (или) лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг; уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности; совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе; аккредитованные профессиональные аудиторские объединения; иные лица.

По мнению Марьиной А.А., субъектов аудиторской деятельности следует понимать в широком и узком смыслах.[\[16\]](#) Субъектами аудиторской деятельности в широком смысле являются физические и юридические лица, их объединения, государство, в лице органов государственной власти, органы местного самоуправления, выступающие в качестве участников правоотношений в области аудиторской деятельности. Другими словами, это участники отношений, возникающих при проведении аудита и оказании услуг, сопутствующих аудиту и других отношений, тесно с ними связанных и урегулированных нормами права в сфере аудиторской деятельности.

В узком смысле под субъектами аудиторской деятельности понимаются лица, вступающие в правоотношения при непосредственном проведении аудита и оказании услуг, сопутствующих аудиту, т.е. аудиторов (аудиторские организации) и аудируемых лиц или лиц, которым оказываются услуги, сопутствующие аудиту.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» прямо указываются следующие субъекты аудиторской деятельности: аудиторские организации (ст. 3), аудиторы (ст. 4), государство в лице уполномоченного федерального органа (ст. 15), Совет по аудиторской деятельности (ст. 16), саморегулируемые организации аудиторов (ст. 17). Так же в законе упоминаются аудируемые лица.

Под аудиторской организацией понимается субъект аудиторской деятельности, представляющий собой коммерческую организацию, осуществляющую аудиторские проверки, а так же оказывающую сопутствующие аудиту услуги, и являющуюся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.[\[17\]](#) Следует отметить,

что аудиторская организация обладает исключительной правоспособностью, которая предполагает наличие у юридического лица только таких прав и обязанностей, которые соответствуют целям его деятельности и зафиксированы в его учредительных документах.

Аудитором является физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и осуществляющее аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица, и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Специфика правового положения аудитора и аудиторских организаций состоит в следующем: наличие особых изначальных требований к статусу аудиторов и аудиторских организаций; специфичность прав и обязанностей аудиторов и аудиторских организаций, заключающаяся, прежде всего, в следовании этическим принципам при исполнении предпринимательских договоров; специфика нормативного регулирования (при редком практическом наступлении) всех видов ответственности, предусмотренных для аудиторов и аудиторских организаций за ненадлежащее исполнение предпринимательских обязанностей.[\[18\]](#)

Уполномоченный федеральный орган осуществляет государственное регулирование аудиторской деятельности, функциями которого являются выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности; принятие нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность; ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций; анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации; и другие. В этих целях уполномоченный федеральный орган вправе запрашивать у саморегулируемых организаций необходимую информацию и документацию.

Совет по аудиторской деятельности создается при уполномоченном федеральном органе в целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности. Он выполняет функции по рассмотрению вопросов государственной политики, проектов нормативных, регулирующих аудиторскую деятельность; обращений и ходатайств саморегулируемых организаций аудиторов; осуществляет функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.



Саморегулируемая организация аудиторов представляет собой основанную на членстве некоммерческую организацию, учреждаемую аудиторами и аудиторскими организациями, осуществляющими аудиторскую деятельность. Саморегулируемые организации аудиторов создаются в целях обеспечения достойных условий эффективной профессиональной деятельности своих членов, защиты их интересов, и интересов их клиентов, соблюдения установленных правил и стандартов профессиональной этики, осуществления внешнего контроля качества работы своих членов. Важную роль в деятельности саморегулируемых организаций аудиторов играет Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ, который установил правовые основы деятельности саморегулируемых организаций, дал их определение и квалифицирующие признаки, установил порядок их создания и функционирования, определил порядок взаимоотношений саморегулируемых организаций и их членов, а также установил систему отношений между саморегулируемыми организациями и государством.

Что касается аудируемых лиц, то их правовое положение мало детализировано законодателем, в связи с чем, их права и обязанности должны быть более конкретизированы в Стандартах аудиторской деятельности, а так же в договорном порядке. По общему правилу аудируемые лица вступают в отношения с аудиторскими организациями (аудиторами) добровольно, т.е. проводят так называемый инициативный аудит, целью которого является проверка бухгалтерского учета, выявление недостатков его ведения, составления отчетности. Однако для некоторых аудируемых лиц действует законодательное правило о проведении обязательного аудита. Любое аудируемое лицо, вступая в отношения с аудиторской организацией при проведении аудита, начинает нести дополнительные обязанности и пользоваться дополнительными правами, которые обычно указываются в договоре на оказание аудиторских услуг.

## **Заключение**

В современном обществе аудиторская деятельность является неотъемлемым элементом рыночной экономики, инструментом измерения качества бухгалтерской (финансовой) информации, обеспечивающим обратную связь между экономическими субъектами и пользователями.

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) представляет собой деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. Аудиторской деятельности как виду предпринимательства присущи следующие признаки: самостоятельность, рисковый характер, систематичность получения прибыли, специальные субъекты, осуществление деятельности на профессиональной основе, объектом аудиторской деятельности являются бухгалтерский учет и финансовая (бухгалтерская) отчетность, направленность на защиту интересов не только аудируемых лиц, но и на защиту интересов третьих лиц, в том числе государства.

Аудит представляет собой независимую проверку аудиторскими организациями и аудиторами бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и ведения бухгалтерского учета в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, разработки предложений по оптимизации хозяйственной деятельности, рационализации расходов и увеличения прибыли. Это своеобразная экспертиза бизнеса, способствующая развитию предпринимательской деятельности и рыночной экономики в целом. Различают внешний и внутренний аудит, обязательный и инициативный аудит, специальный или отраслевой аудит.

Аудиторская деятельность носит многоотраслевой характер, что обуславливает комплексность источников ее правового регулирования. Перечень нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, достаточно широк и включает в себя нормы международного права, кодифицированные акты, федеральные законы, акты федеральных органов исполнительной власти и другие, приоритетом среди которых обладает Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», поскольку является системообразующим в данной сфере регулирования.

Принципами аудиторской деятельности являются независимость, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность, а также честность, надлежащую добросовестность, профессиональное поведение аудиторов, следование техническим стандартам, применение новых информационных технологий, рациональность выводов и другие.

Непосредственная регламентация деятельности субъектов аудиторской деятельности осуществляется с помощью гражданско-правовых договоров, именуемых законодателем как договор на оказание аудиторских услуг – это гражданско-правовое обязательство, по которому аудитор обязуется оказать заказчику аудиторские услуги, а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Договоры

оказания аудиторских услуг относятся к предпринимательским договорам, подчиняются общим принципам гражданско-правового регулирования и вместе с тем обладают специфическими особенностями: взаимность, консенсуальность, возмездность.

Субъектами аудиторской деятельности являются лица, выступающие в качестве участников правоотношений в области аудиторской деятельности. Это аудиторские организации, аудиторы, государство в лице уполномоченного федерального органа, Совет по аудиторской деятельности, саморегулируемые организации аудиторов, а также аудируемые лица.

Таким образом, аудиторская деятельность представляет собой профессиональную предпринимательскую деятельность специальных субъектов, включающую в себя деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, основная цель которой состоит в установлении достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

## **Список литературных источников**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ, в редакции Федерального закона от 03 июля 2016 года № 354-ФЗ. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
2. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ, в редакции Федерального закона от 03 июля 2016 года № 360-ФЗ. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06 декабря 2011 № 402-ФЗ, в редакции Федерального закона от 23 мая 2016 № 149-ФЗ. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
4. О саморегулируемых организациях: Федеральный закон от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ, в редакции Федерального закона от 03.07.2016 г. № 360-ФЗ. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
5. Аудит: учебник / под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб.и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2010. – 744 с.

6. Булгакова Л.И. Правовые вопросы организации и осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации / Л.И. Булгакова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dissercat.com>
  7. Булыга Р.П. Основы аудита / Р.П. Булыга [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bukoteka.ru>
  8. Жилинский, С.Э. Предпринимательское право (правовая основа предпринимательской деятельности) [http://www.juristlib.ru/book\\_3505.html](http://www.juristlib.ru/book_3505.html)
  9. Звороно Г.И. Правовое регулирование рынка аудиторских услуг в Российской Федерации / Г.И. Звороно [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com>
  10. Исаян А.А. Правовое регулирование оказания аудиторских услуг по законодательству Российской Федерации / А.А. Исаян [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com>
  11. Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности / А.А. Марьина [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dissercat.com>
  12. Правовые основы аудиторской деятельности [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://sergvelkovelli.com>
  13. Правовое регулирование аудиторской деятельности [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.psu.by>
  14. Чумаков А.А. Гражданско-правовое регулирование договора на оказание аудиторских услуг / А.А. Чумаков [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com>
- 
1. Звороно Г.И. Правовое регулирование рынка аудиторских услуг в Российской Федерации / Г.И. Звороно [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com> ↑
  2. Булгакова Л.И. Правовые вопросы организации и осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации / Л.И. Булгакова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dissercat.com> ↑

3. Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности / А.А. Марьина [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dissercat.com> ↑
4. Исаян А.А. Правовое регулирование оказания аудиторских услуг по законодательству Российской Федерации / А.А. Исаян [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com> ↑
5. Аудит: учебник / под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб.и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2010. – 744 с. ↑
6. Правовое регулирование аудиторской деятельности [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.psu.by> ↑
7. Звороно Г.И. Правовое регулирование рынка аудиторских услуг в Российской Федерации / Г.И. Звороно [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com> ↑
8. Исаян А.А. Правовое регулирование оказания аудиторских услуг по законодательству Российской Федерации / А.А. Исаян [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com> ↑
9. Аудит: учебник / под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб.и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2010. – с. 36-37. ↑
10. Булыга Р.П. Основы аудита / Р.П. Булыга [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bukoteka.ru> ↑
11. Аудит: учебник / под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб.и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2010. – с. 27. ↑
12. Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности / А.А. Марьина [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dissercat.com> ↑

13. Булгакова Л.И. Правовые вопросы организации и осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации / Л.И. Булгакова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dissercat.com> ↑
14. Чумаков А.А. Гражданско-правовое регулирование договора на оказание аудиторских услуг / А.А. Чумаков [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com> ↑
15. Исаян А.А. Правовое регулирование оказания аудиторских услуг по законодательству Российской Федерации / А.А. Исаян [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lawtheses.com> ↑
16. Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности / А.А. Марьина [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dissercat.com> ↑
17. Правовые основы аудиторской деятельности [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://sergvelkovelli.com> ↑
18. Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности / А.А. Марьина [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dissercat.com> ↑