

## Содержание:

# ВВЕДЕНИЕ

В настоящем исследовании речь пойдет о таком виде предпринимательства как аудиторская деятельность. Данная тема является наиболее значимой и актуальной не только для науки предпринимательского права, но и для всей экономической жизни страны в целом. Необходимость государственного регулирования аудиторской деятельности объясняется рыночной основой аудиторской деятельности, ее общественной значимостью. Наблюдается расширение потребностей в аудиторских услугах и распространение аудита в различных отраслях экономики и в организациях различных организационно-правовых форм, форм собственности, масштабов деятельности. Аудиторы оказывают внушительный спектр услуг, осуществляют как инициативный, так и обязательный аудит. Аудиторская деятельность ведется как свободная и независимая предпринимательская деятельность.

"Мировой опыт свидетельствует о необходимости регулирования аудиторской деятельности. Это связано с тем, что на макроэкономическом уровне аудит выступает как элемент рыночной инфраструктуры. В условиях значительной неопределенности, присущей рыночным отношениям, большая часть субъектов, принимая инвестиционные решения, заинтересована в том, чтобы получить подтверждение достоверности информации финансовой (бухгалтерской) отчетности. Государство также заинтересовано в эффективном функционировании института аудита, так как это способствует социально-экономической стабильности общества".[\[1\]](#)

Эти и многие другие причины позволяют говорить о том, что государственное регулирование аудита необходимо. И строиться оно должно на основе принципа сочетания частных и публичных интересов[\[2\]](#).

Аудиторская деятельность в настоящее время развивается весьма динамично. В последние годы законодатель сделал существенный шаг на пути правового регулирования аудиторской деятельности в РФ: расширена организационная структура управления аудиторской деятельностью, увеличен рост доли сопутствующих аудиту услуг, а также повышен уровень их качества, получила

дальнейшее развитие система контроля качества аудиторских услуг в рамках профессиональных аудиторских объединений. Однако целый комплекс проблем, связанных с правовой регламентацией аудиторской деятельности, до сих пор не имеет однозначного разрешения. К ним относятся недостаточное исследование теоретических основ аудита и определение правовой природы аудиторской деятельности, кроме того, требует научного обоснования и уточнения понятийный аппарат в сфере аудита.

Вместе с тем, ряд неразрешенных вопросов вызван коренными изменениями в сфере аудиторской деятельности. В Указе Президента от 23 июля 2003 г. №824 «О мерах по проведению административной реформы в 2003- 2004 годах»[\[3\]](#) одним из приоритетных направлений административной реформы названо развитие системы саморегулируемых организаций в области экономики. Следует отметить, что одним из важных шагов в этом направлении было принятие Федерального закона от 01.12.2007 № 315 - ФЗ (ред. от 22.07.2008) «О саморегулируемых организациях»[\[4\]](#), которым установлены правовые основы для деятельности саморегулируемых организаций (в дальнейшем - СРО).

31 декабря 2008 г. президент РФ подписал закон «Об аудиторской деятельности» № 307 - ФЗ от 30.12.2008 (далее Закон об аудиторской деятельности)[\[5\]](#), согласно которому с 1 января 2010 г. лицензирование заменяется обязательным членством аудиторских организаций и аудиторов в саморегулируемых организациях. Таким образом, принятие нового Закона об аудиторской деятельности подтвердило окончательное становление российского аудита и создало перспективы для дальнейшего развития нормативно - правового регулирования в сфере аудита.

Таким образом, актуальность проведенного исследования может быть обоснована необходимостью анализа аудита как вида предпринимательской деятельности в связи с переходом к саморегулированию, выявлении правовых проблем и разработки предложений, направленных на совершенствование действующего законодательства.

Цель курсовой работы – раскрыть сущность, юридическую природу и особенности аудита как вида предпринимательской деятельности на основе современного законодательства и судебной практики России.

Задачи исследования:

1) отразить историю создания и выявить сущность аудиторской деятельности;

2) показать видовое многообразие и проблему квалификации источников правового регулирования аудиторской деятельности;

3) осветить юридическую природу и принципы правового регулирования аудита как вида предпринимательской деятельности.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является аудиторская деятельность как разновидность профессиональной деятельности. Предмет исследования составляют правовые нормы, регулирующие аудиторскую деятельность, правоприменительная и судебная практика, а также концептуальные точки зрения правоведов и экономистов относительно развития правового регулирования аудиторской деятельности.

Нормативную базу исследования составляют Конституция Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральные законы: «Об аудиторской деятельности», «О саморегулируемых организациях», «О некоммерческих организациях», «О бухгалтерском учете», «Об оценочной деятельности» и другие законы и подзаконные акты. Теоретическую основу исследования составляют труды таких специалистов в области общей теории права, гражданского, и предпринимательского права, как Н.А. Баринов, М.И. Брагинский, В.В. Витрянский, Е.П. Губин, И.В. Ершова, С.С. Занковский, О.С. Иоффе, А.Ю. Кабалкин, О.С. Красавчиков, В.В. Лаптев, А.В. Малько, В.С.Мартемьянов, А.И. Масляев, Н.И. Матузов, В.П. Мозолин, Е.А. Суханов, А.М. Эрделевский, В.Н. Хропанюк и другие.

Отдельные проблемы правового регулирования аудиторской деятельности являются предметом исследования ряда отечественных авторов. Так, например, есть работы, посвященные финансово - правовым аспектам аудита как формы финансового контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов (Л. Л. Арзуманова); вопросам государственного регулирования аудиторской деятельности (Н.А.Синельникова); гражданско-правовому регулированию договора на оказании аудиторских услуг (А.А. Чумаков).

Методологическую базу исследования составляют общие и частные методы исследования, в том числе: сравнительно-правовой, системный, исторический, статистический, социологический и др.

# Глава 1. Понятие, история и государственное регулирование аудиторской деятельности

## 1.1 Понятие, история и предпосылки становления аудита

Становление рыночной инфраструктуры способствовало возникновению в России новой сферы предпринимательской деятельности - аудита.

Слово "аудит" происходит от латинского "audio", что означает буквально "он слышит" ("auditor" (лат.) - слушатель, "auditio" (лат.) - слушание [\[6\]](#).

В латинском языке это слово возникло более двух тысяч лет тому назад. В средневековой Европе аудитором называли служащего, который обязан был выслушивать устные отчеты должностных лиц, так как многие из них просто не умели писать.

Самые древние упоминания об аудите как методе контроля, по мнению историков [\[7\]](#), относятся еще к тем временам, когда древние цивилизации Ближнего Востока начали создавать высокоорганизованные государства и налаживать хозяйственную деятельность. Упоминания об аудиторах и аудите в англоязычных странах встречаются с XIII в.

В России звание аудитора было введено Петром I и имело несколько иное значение: аудиторами называли военных следователей, деятельность которых была связана с расследованием имущественных споров в армии. Впервые в этом качестве аудитор упоминается в Уставе генерала Вейде в 1768 г. В 1867 г. слово "аудитор" в этом понимании исчезло.

Однако примерно в те же годы в самой экономически развитой стране того времени - Великобритании получила мощное развитие рыночная экономика. Ее становление сопровождалось массовыми разорениями людей, вкладывающих свои сбережения в создаваемые компании. Известный юрист того времени Рудольф Иеринг (1818 - 1892) писал, что акционерные общества разорили больше людей, чем все войны вместе взятые. Происходящие процессы способствовали тому, что во второй половине XIX в. профессия аудитора - независимого стороннего специалиста, который мог бы дать объективное заключение о финансовом

состоянии компании, и аудиторская деятельность стали важной неотъемлемой составной частью делового мира.

В этот период и сформировался аудит как институт независимого финансового контроля. В 1844 г. в Англии был принят ряд законов об акционерных компаниях, согласно которым правления обязаны были приглашать специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета. В 1879 г. в Англии был принят закон об обязательном аудите, а закон 1900 г. потребовал аудита всех компаний. Законодательно проведение обязательных аудиторских проверок во Франции установлено с 1867 г., в США - с 1937 г.

Мировой экономический кризис 1929 - 1933 гг., когда после потери значительной доли средств инвесторы потеряли доверие к существующим финансовым структурам, способствовал ускоренному развитию аудиторской деятельности. Сегодня практически во всех странах мира с рыночной экономикой существует общественный институт аудита со своей правовой и организационной инфраструктурой.

Попытки создания аудита в дореволюционной и послереволюционной России оказались неудачными. В СССР в условиях административно-командной системы необходимости в независимом контроле не существовало. При Министерстве финансов СССР действовали специальные контрольно-ревизионные управления, в компетенцию которых входило проведение проверок и ревизий министерств, ведомств, организаций, учреждений и предприятий.

Изменение экономических условий хозяйствования повлекло возникновение нового инструмента оценки хозяйственной деятельности - аудита.

Несмотря на то что первые аудиторские фирмы в России начали создаваться в конце 80-х годов, начало правовому регулированию аудиторской деятельности в России было положено в 1993 г., когда был принят Указ Президента Российской Федерации, утвердивший Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации[8]. Названные Правила регулировали отношения в сфере аудита до принятия 30 декабря 2008г. Федерального закона "Об аудиторской деятельности" - основополагающего правового акта, регулирующего отношения в сфере аудиторской деятельности и в настоящее время[9].

Предпосылками возникновения аудита в России являются последствия экономических реформ: интеграция экономики России в мировую экономическую систему, привлечение иностранных инвестиций, возникновение таких

организационно-правовых форм осуществления предпринимательской деятельности, при которых право собственности отделено от управления организацией.

Быстрое формирование основных институтов фондового рынка, с одной стороны, и первый негативный опыт банкротства целого ряда финансовых институтов, использовавших денежные средства частных инвесторов, с другой - сделали проблему создания аудита в качестве авторитетного независимого финансового контроля одной из основных на пути стабилизации российской экономики.

Необходимость создания и правовой регламентации института аудита определяется как публичными интересами государства и общества, так и частными интересами коллективных и индивидуальных предпринимателей, российских и иностранных инвесторов.

В соответствии с Федеральным законом "Об аудиторской деятельности" аудиторская деятельность, аудит представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

В России аудит находится на начальной стадии своего развития. Предметом аудиторской проверки в нашей стране, как уже отмечено, является бухгалтерская (финансовая) отчетность.

В экономике Запада, и в частности в США, институт аудита имеет более широкое понимание. Аудиторская проверка, результатом которой является формирование мнения о верности и объективности финансовой отчетности, - не единственный вид аудиторской проверки на Западе. Задачами аудиторского анализа являются, прежде всего, подтверждение или опровержение данных прогноза руководства об экономических действиях и событиях. При этом бизнес проверяется через призму влияния различных факторов: контрольной среды; потенциального давления на управленцев в целях манипулирования доходами; позиции клиента в отрасли и экономической среде, в которой он действует.

Известный в США специалист в области теории и практики аудита профессор Дж. Робертсон определяет аудит как деятельность, направленную на уменьшение предпринимательского риска. Он приводит следующее определение аудита: "Аудит - это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов"[\[10\]](#).

В России законодательно установленной задачей аудиторской проверки является выражение мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. При этом под достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности в данном случае 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. Соответствие порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации предполагает организацию и ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательно установленными правилами, в частности в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете"[\[11\]](#) и другими нормативно-правовыми актами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета.

Наряду с аудиторскими проверками аудиторы вправе оказывать сопутствующие аудиту услуги. Закон содержит открытый перечень связанных с аудиторской деятельностью услуг. В частности, под сопутствующими аудиту услугами понимается:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

В ст. 1 ФЗ "Об аудиторской деятельности" указано на предпринимательский характер аудиторской деятельности. Это позволяет квалифицировать аудиторскую деятельность как самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от оказания аудиторских услуг.

Предпринимательский характер аудиторской деятельности позволяет отграничить аудит, определяемый рядом авторов как метод осуществления вневедомственного независимого финансового контроля[12], от государственного контроля. В Законе отмечается, что аудит не подменяет государственного контроля, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

## **1.2 Государственное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации**

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. В зарубежной практике можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности[13].

Первая концепция получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, ФРГ, в которых аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами. На них фактически возлагаются функции государственного регулирования и контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция развита в англоязычных странах (США, Великобритания), где государство не участвует в регламентации этих отношений вообще, а аудиторская деятельность в известной степени саморегулируется. Аудит здесь ориентирован в



основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность в этих странах регулируется в основном профессиональными аудиторскими объединениями. Для саморегулируемой модели принципы, нормы, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности являются основными инструментами установления взаимоотношений между всеми субъектами аудита. Государственное влияние на аудиторскую деятельность осуществляется лишь посредством общего регулирования экономики и других сфер деятельности[14].

Механизм государственного регулирования аудиторской деятельности первоначально в нашей стране строился по первой модели. Исследователи отмечали, что "в России выбрана модель с сильным государственным регулированием. Законодательно определены все важнейшие элементы системы регулирования: сущность и цели аудита, субъекты аудита, их права, обязанности и ответственность; сформулированы критерии обязательного аудита и др. Аттестация аудиторов и лицензирование аудиторской деятельности, утверждение правил (стандартов) в соответствии с законом отнесены к компетенции государственных органов"[15].

Л.Л. Арзумановой было обосновано положение о том, что "государственное регулирование аудиторской деятельности заключается в выработке государственной политики в сфере аудиторской деятельности, в нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности, включая организацию по разработке и утверждению федеральных стандартов аудиторской деятельности, в анализе отчетов саморегулируемых аудиторских объединений (аккредитованных профессиональных аудиторских организаций), исполнении ими законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, ведении государственного реестра саморегулируемых аудиторских объединений и единого реестра аудиторов и аудиторских организаций"[16]. В целом соглашаясь с данным определением, заметим, что, по нашему мнению, оно грешит излишней детализацией из-за перечисления функций органов государственной власти.

Анализ учебной и научной литературы позволяет сформулировать следующее понятие:

Государственное регулирование аудиторской деятельности представляет собой воздействие государства на нее путем принятия нормативных правовых актов, правовых актов индивидуального регулирования, организации управления в данной сфере, в том числе контроля за соблюдением требований законодательства

об аудите, а также применения мер ответственности к нарушителям этих требований.

Государственное регулирование аудита в целом осуществляется посредством реализации функций органов государственной власти всех ветвей - законодательной, исполнительной и судебной. При этом если в деятельности органов законодательной власти по государственному регулированию аудита доминирует правовая составляющая, то органы исполнительной власти используют как правовые, так и организационные способы воздействия. Формами государственного регулирования аудиторской деятельности являются акты - как нормативные, так и ненормативные.

Не претендуя на универсальность предложенного определения государственного регулирования аудиторской деятельности, отметим, что заложенный в нем подход позволяет в целях данного научного исследования вычленить отдельные направления государственного воздействия на аудит и провести их последовательный анализ. Следует учитывать и то, что в настоящее время в России идет процесс становления саморегулирования аудиторской деятельности, в связи с чем существенной корректировке подвергнуты основы государственного воздействия на аудит.

Представляется целесообразным в данной работе отдельному анализу подвергнуть:

- государственное управление в сфере аудита, реализация функций которого возложена на уполномоченный Правительством РФ орган исполнительной власти;
- нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности.

При этом авторы отдают себе отчет в том, что вычленение и последовательное изучение указанных составляющих государственного регулирования аудита неизбежно приведут к определенным пересечениям, дублированию при рассмотрении ряда аспектов проблемы. Так, одной из черт государственного управления как административно-правовой категории является предусмотренная законодательством возможность административного правотворчества. С другой стороны, "содержание государственного управления заключается в осуществлении его субъектами нормативно определенных задач и функций путем использования государственно-властных полномочий, которыми субъекты государственного управления наделены законодательными и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации"[\[17\]](#).

Однако представляется, что избранный метод изучения позволит наиболее полно и последовательно рассмотреть различные аспекты воздействия государства на аудиторскую деятельность.

В соответствии со ст. 15 Закона об аудите 2008 года функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган. Постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. N 80 "О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации"[\[18\]](#) в качестве такого органа было определено Министерство финансов РФ. Положение о Министерстве финансов РФ (далее - Положение) утверждено Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 329 "О Министерстве финансов РФ"[\[19\]](#). В силу данного акта 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.

Статьей 15 Закона об аудите 2008 года определены следующие функции государственного регулирования аудиторской деятельности:

- 1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных данным Законом;
- 3) ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- 4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;
- 5) иные предусмотренные Законом об аудите 2008 года функции.

Определенные на законодательном уровне функции Минфина России детализированы в Положении.

В литературе[\[20\]](#) предлагается функции Министерства финансов РФ объединить по двум принципиальным направлениям:

- 1) создание условий для организации и проведения аудита (организационное регулирование);
- 2) создание условий для развития аудита в Российской Федерации (стратегическое регулирование).

Полагаем, что такую классификацию функций уполномоченного органа следует признать приемлемой.

Таким образом, функции по государственному лицензионному контролю деятельности аудиторов и аудиторских организаций заменены функциями по государственному контролю за саморегулируемыми организациями аудиторов.

## **Глава 2. Правовая природа аудита как предпринимательской деятельности**

### **2.1. Правовая природа и сущность аудиторской деятельности**

**Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами**

**(Ст. 1 Закона об аудите 2008 года.)**

Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности. В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) N 24 "Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами" аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены. К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся: обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) N 33 "Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности" обзорная проверка представляет собой совокупность обзорных процедур, проведение которых целесообразно при данных обстоятельствах для достижения цели, установленной данным правилом (стандартом) аудиторской деятельности. Целью обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. Обзорная проверка финансовой или другой информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей. Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для использования предполагаемыми пользователями. Несмотря на то что проведение обзорной проверки связано с применением аудиторских навыков, а также со сбором доказательств, оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тестирование бухгалтерских записей и ответов на запросы посредством сбора подтверждающих доказательств, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчета (т.е. в ходе процедур, характерных для аудита), как правило, не предусматриваются.

**Согласованным процедурам** как сопутствующим аудиту услуг посвящено Федеральное правило (стандарт) N 30 "Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации". Цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации заключается в проведении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и третьим лицом, а также в предоставлении отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации. Поскольку аудитор лишь предоставляет отчет, он не выражает мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации. Пользователи отчета сами дают оценку выполненным согласованным процедурам в отношении финансовой информации и фактам, указанным в отчете, а также делают собственные выводы, основанные на отчете. Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например,

дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг), одного из элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, бухгалтерского баланса) или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Федеральное правило (стандарт) N 31 "Компиляция финансовой информации" под компиляцией финансовой информации понимает сбор, классификацию и обобщение финансовой информации, а также возможную ее трансформацию.

Трансформация финансовой информации - преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Целью компиляции финансовой информации для аудитора является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета, а не экспертных знаний в области аудита, для сбора, классификации и обобщения финансовой информации. Обычно это предполагает приведение подробных сведений в удобную для понимания и управления форму без проверки предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, лежащих в основе этой информации. Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности финансовой информации. Однако пользователи компилированной финансовой информации получают некоторые преимущества от привлечения аудитора, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью. Задание по компиляции финансовой информации обычно включает в себя составление финансовой (бухгалтерской) отчетности (которая может являться полным набором финансовых отчетов или может таковым не являться), но может также включать в себя сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации. Еще раз отметим, что сопутствующие аудиту услуги не являются аудитом. Как справедливо отмечает Л.И. Булгакова, отличие аудита от сопутствующих услуг можно произвести по следующим критериям:

- цель оказания услуги;
- уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором;
- вид предоставляемого отчета [\[21\]](#).

Вместе с тем, поскольку для оказания аудиторских услуг требуются специальные профессиональные знания, право на осуществление аудиторской деятельности предусмотрено Законом об аудите 2008 года только для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Наличие квалификационного аттестата аудитора является необходимым основанием гарантии качества оказываемых услуг.

Определенные федеральными стандартами аудиторской деятельности порядок, цели проведения указанных процедур, требования к итоговым документам по результатам проверок имеют существенные отличия от аудита. Анализ Закона об аудите 2008 года показывает, что данный акт не содержит норм прямого регулирования сопутствующих аудиту услуг. К нормам косвенного воздействия можно отнести законодательно установленные требования к федеральным стандартам аудиторской деятельности, к статусу аудиторов и аудиторских организаций, к саморегулированию и государственному регулированию аудиторской деятельности. Содержание и порядок проведения сопутствующих аудиту услуг устанавливаются на подзаконном уровне - федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги. Согласно информационному сообщению Минфина России от 28 января 2010 г. "Для пользователей аудиторских услуг" данные услуги не являются аудиторскими услугами в смысле Закона об аудите 2008 года, исходя из этого они могут оказываться не только аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Следует обратить внимание на то, что в определении аудиторской деятельности по Закону об аудите 2008 года отсутствует указание на ее предпринимательский характер. Для сравнения отметим, что Закон об аудите 2001 года определял аудиторскую деятельность, аудит как предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Поэтому обратимся к развернувшейся в литературе дискуссии о правомерности квалификации аудиторской деятельности как деятельности предпринимательской.

С одной стороны, положительный ответ на данный вопрос подтверждается мнением большинства ученых[22]. Так, Л.И. Булгакова утверждает, что "аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской даже в

том случае, когда юридическое лицо осуществляет обязательный аудит". При этом в своем диссертационном исследовании Л.И. Булгакова отмечает, что помимо признаков, характерных для предпринимательской, а также аудиторской деятельности, в специальной литературе предлагается использовать еще один - профессионализм, указывающий на определенную квалификацию людей, наличие у них информации, необходимых для принятия и реализации решений.[\[23\]](#)

В качестве предпринимательской квалифицирует аудиторскую деятельность Л.Л. Арзуманова[\[24\]](#).

Вместе с тем в специальной литературе неоднократно обращалось внимание на несоответствие цели аудита его юридическому статусу.

По мнению В.В. Нитецкого, определение аудиторской деятельности как предпринимательской "...принижает и сужает цели аудиторской службы... Предпринимательство направлено на получение прибыли, а это не является основной задачей аудита"[\[25\]](#).

Другие авторы, в частности Р.В. Кожура, утверждают, что отнесение аудита к предпринимательской деятельности объясняется, во-первых, тем, что с помощью этого технического приема аудиторская деятельность в фискальных целях была формально отнесена к предпринимательской; во-вторых, тем, что до вступления в силу Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации деятельность физических и юридических лиц, называвших себя аудиторами и аудиторскими фирмами, была именно предпринимательской, поскольку осуществлялась инициативно и самостоятельно, на свой риск и под свою ответственность и имела организационно-правовые формы, предусмотренные Законом "О предприятиях и предпринимательской деятельности". Р.В. Кожура считает, что "аудит - деятельность, по всем типичным признакам не являющаяся предпринимательской, и... конституирование аудиторской деятельности именно как предпринимательства... произошло случайно"[\[26\]](#).

Предпринимательский характер аудиторской деятельности отвергает Р.Н. Аганина, которая пишет: "Мы считаем, что аудиторскую деятельность следует отнести к профессиональной деятельности физических лиц, занимающихся частной практикой". Далее автор формулирует собственное понятие: "аудиторская деятельность - профессиональная деятельность субъектов аудиторской деятельности по проведению аудита (аудиторских услуг) и оказанию сопутствующих аудиту услуг"[\[27\]](#).



Термин "профессиональная деятельность" достаточно часто используется в научной литературе и нормативных правовых актах.

Так, в самом общем виде профессиональная деятельность определяется в литературе как "деятельность, осуществляемая на основе специальных знаний и навыков, требующая определенной подготовки и образования".

Ознакомившись с имеющимися научными позициями, хотелось бы представить свою точку зрения по исследуемой проблеме.

Действительно, в настоящее время произошла "законодательная переквалификация" некоторых видов предпринимательской деятельности в деятельность профессиональную. Указанный подход, в частности, воплощен в действующей редакции Закона об оценочной деятельности, который под оценочной деятельностью понимает профессиональную деятельность субъектов оценочной деятельности, направленную на установление в отношении объектов оценки рыночной или иной стоимости; не содержит обязанности оценщиков регистрироваться в качестве предпринимателей и устанавливает, что оценщик может осуществлять оценочную деятельность самостоятельно, занимаясь частной практикой, а также на основании трудового договора между оценщиком и юридическим лицом, которое соответствует условиям данного Закона.

В соответствии с новой редакцией Закона о банкротстве арбитражным управляющим признается гражданин Российской Федерации, являющийся членом одной из саморегулируемых организаций арбитражных управляющих. Арбитражный управляющий является субъектом профессиональной деятельности и осуществляет регулируемую указанным Законом профессиональную деятельность, занимаясь частной практикой.

Определено также, что арбитражный управляющий вправе заниматься иными видами профессиональной деятельности и предпринимательской деятельностью при условии, что такая деятельность не влияет на надлежащее исполнение им обязанностей, установленных Законом о банкротстве и Федеральным законом от 25 февраля 1999 г. N 40-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций"[\[28\]](#).

Таким образом, в законодательстве наметилась тенденция изменения квалификации отдельных видов деятельности с предпринимательской на профессиональную. При этом отменяется требование о регистрации ведущих эту деятельность субъектов в качестве предпринимателей, вводится правило о том,

что они осуществляют профессиональную деятельность, занимаясь частной практикой. Заметим, что эта тенденция коснулась тех субъектов, для которых законами введено обязательное членство в саморегулируемых организациях соответствующего вида.

К сожалению, приходится констатировать, что применительно к аудиторской деятельности законодатель не пошел по такому пути. Сказались многие причины, в том числе сложившийся рынок аудиторских услуг, лоббирование при принятии нового закона. И хотя прямого указания на предпринимательский характер аудиторской деятельности Закон об аудите 2008 года не содержит, квалификация аудиторской деятельности как предпринимательской вытекает из содержания данного акта. В частности, это проявляется в требовании к правовому статусу индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций (которые должны быть зарегистрированы соответственно в качестве индивидуального предпринимателя и коммерческой организации). Кроме того, в соответствии с ч. 6 ст. 1 Закона об аудите 2008 года аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных указанной статьей. Таким образом, косвенное указание на предпринимательский характер аудиторской деятельности в Законе об аудите 2008 года присутствует.

Но хотелось бы обратить внимание на то, что речь идет именно о деятельности, а не об аудите как таковом. Полагаем, что следует отличать понятие аудита как независимой проверки и понятие сопутствующих аудиту услуг от деятельности по их проведению и оказанию.

В таком понимании аудиторская деятельность может быть определена как совокупность систематических целенаправленных действий по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Для начала реализации этих действий необходимо проведение целого ряда мероприятий организационного характера, связанных с легитимацией субъектов в качестве предпринимателей, вступлением в саморегулируемую организацию аудиторов, набором квалифицированного и технического (обслуживающего) персонала, поиском клиентов и заключением с ними договоров и т.п. В процессе ведения деятельности индивидуальные аудиторы и аудиторские организации должны подчиняться всем императивным нормам Закона об аудите 2008 года, федеральных стандартов аудиторской деятельности, стандартов и правил

саморегулируемых организаций аудиторов, т.е. профессиональным требованиям. С другой стороны, на них лежит обязанность соблюдения всех предусмотренных законодательством о предпринимательской деятельности требований и ограничений. Нельзя не отметить и имущественную (финансовую) составляющую как начала, так и дальнейшего осуществления такой деятельности.

Аудиторской деятельности присущи все признаки предпринимательской деятельности, закрепленные в ст. 2 ГК РФ: самостоятельность, риск, направленность на систематическое получение прибыли от оказания аудиторских услуг, необходимость регистрации в установленном законом порядке. Таким образом, можно с уверенностью говорить о том, что в настоящее время исходя из смысла норм Закона об аудите 2008 года и практики аудита в России аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской.

Вместе с тем аудит как отдельно взятая независимая проверка в рамках осуществления финансового контроля не может и не должен рассматриваться как предпринимательство. Аудит - это профессиональная услуга, оказываемая профессиональными субъектами - индивидуальными аудиторами и аудиторскими организациями - аудируемому лицу. Как следует из Закона об аудите 2008 года, цель аудита - это не получение прибыли, а выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Указанная цель сообщает аудиту общественно значимый характер, что подтверждено в Постановлении Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. N 4-П[29].

Следовательно, необходимо четко разграничивать аудиторскую деятельность как предпринимательскую деятельность, осуществляемую индивидуальными аудиторами и аудиторскими организациями, и аудит как профессиональную услугу по проведению независимой проверки, оказываемую указанными субъектами в процессе осуществления аудиторской деятельности.

## **2.2 Общая характеристика и принципы осуществления аудиторских услуг**

Как указывалось выше, в соответствии со ст. 1 Закона об аудите 2008 года аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Хотелось бы отметить, что само понимание услуги является дискуссионным и активно обсуждаемым как в советской науке гражданского права, так и в современный период. Приведем основные позиции. Так, О.С. Иоффе полагал, что в договоре об оказании услуг речь идет о "деятельности таких видов, которые не получают или не обязательно должны получить воплощение в материализованном, а тем более в овеществленном результате"[30]. С точки зрения А.Ю. Кабалкина, "представляется допустимым рассматривать выполнение работ в качестве разновидности обязательства по оказанию услуг, исходя из того, что любая услуга невозможна без выполнения определенной работы"[31].

По мнению М.И. Брагинского, "возможны такие виды услуг, в которых результат становится неотъемлемой частью соответствующих действий как таковых. В таком случае можно исходить из принципа: нет результата - нет и действий. Имеется тем самым в виду, что наличие или, напротив, отсутствие подобного результата позволяет определить, совершены или не совершены принятые на себя исполнителем действия. Одним из примеров может служить оказание аудиторских услуг"[32].

Затронем проблемы квалификации аудиторских услуг с позиций налогового законодательства. Согласно ст. 38 НК РФ, работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц. Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Таким образом, наличие или отсутствие материального выражения должно стать главным признаком, разграничивающим работы и услуги для целей налогообложения. Вместе с тем, по заявлению государственного советника налоговой службы РФ I ранга Е.Ю. Поповой[33], "результат оказания аудиторской услуги - аудиторское заключение, которое исполнитель обязан передать заказчику по итогам проведенной проверки. Говорить о том, что результаты такой деятельности потребляются при ее осуществлении и не имеют материального выражения, невозможно. Скорее всего, данный вид деятельности для целей налогообложения следует рассматривать как выполненные работы".

Четкое определение позиции в данном случае становится важным, поскольку может оказать влияние на финансовое положение хозяйствующего субъекта. Так, в соответствии с п. 2 ст. 318 НК РФ налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе

относить всю сумму прямых расходов на уменьшение доходов текущего периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ к прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с п. п. 1 и 4 ч. 1 ст. 254 НК РФ;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Если же трактовать аудиторские услуги в качестве работ, тогда в налоговом учете возникают остатки незавершенного производства и необходимость распределения прямых расходов между различными периодами. Согласно п. 1 ст. 319 НК РФ, "налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам). Указанный порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов".

Проанализировав данную ситуацию, Р.Н. Аганина приходит к выводу о том, что "аудиторские, а также информационные и консультационные услуги, имеющие материальные результаты (в форме письменных отчетов, консультаций, рекомендаций, бизнес-планов, проектов) с точки зрения ГК РФ являются услугами, а с точки зрения НК РФ - уже работами"[\[34\]](#). Полагаем, что практика деятельности налоговых органов по данному вопросу должна быть скорректирована.

Следует также учитывать, что судебная арбитражная практика исходит из того, что договор на проведение аудита, согласно ст. 779 ГК РФ, относится к договорам возмездного оказания услуг. Такая позиция выражена, например, в Постановлении ФАС Центрального округа от 28 сентября 2000 г. по делу N 17/1-00.

Существует арбитражная практика и по вопросу материальности результатов услуг применительно к нормам ГК РФ. Например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 28 марта 2001 г. по делу N 4395 подчеркнуто:

"...предметом договора подряда может быть любая работа, создающая передаваемый заказчику материальный результат, тогда как действия исполнителя по договору возмездного оказания услуг могут не иметь такого результата".

Аналогичные выводы сделаны в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 мая 2007 г. по делу N A19-26152/06-53-Ф02-2605/07, от 24 марта 2006 г. по делу N A33-13923/05-Ф02-1129/06-С2, ФАС Западно-Сибирского округа от 27 апреля 2006 г. по делу N Ф04-1974/2006(21911-А45-36). Суды указывают, что по смыслу ст. 779 ГК РФ всем услугам, оказываемым в рамках договора возмездного оказания услуг, присущ общий признак - результату предшествует совершение действий, которые в зависимости от вида услуги могут не иметь материального результата либо иметь такой результат. Это касается и договора на оказание аудиторских услуг.

"Таким образом, - делает вывод Р.Н. Аганина, - даже наличие результатов аудиторской проверки в форме отчета и письменного заключения с выражением мнения о достоверности бухгалтерской отчетности не переводит аудиторские услуги в категорию подрядных работ с точки зрения ГК РФ"[\[35\]](#). К аналогичному выводу пришел А.А. Чумаков: "Само аудиторское заключение представляет собой не что иное, как фиксацию сделанных ранее аудитором 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 фиксирует (закрепляет) эту услугу. Иными словами, при аудите составление аудиторского заключения неразрывно связано и вытекает из совокупности осуществленных аудитором действий. Таким образом, мы приходим к выводу, что в системе гражданско-правовых обязательств обязательство по оказанию аудиторских услуг следует относить к числу обязательств по оказанию услуг".

При этом очевидным становится факт неправомерного отождествления Законом об аудите 2008 года понятий "аудиторская деятельность" и "аудиторские услуги". Исходя из понимания аудиторской деятельности, представленного в данной работе, ясно, что это гораздо более широкое понятие, нежели аудиторские услуги.

Аудиторская деятельность может быть определена как совокупность систематических действий, направленных на оказание аудиторских услуг, осуществляемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Закон об аудите устанавливает требования и к национальности кадрового состава аудиторской организации: не менее 50 процентов кадрового состава аудиторской организации, сказано в п. 4 ст. 4 Закона, должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, - не менее 75 процентов.

Как следует из данной нормы, введенные в целях защиты российских аудиторов указанные требования распространяются не только на специалистов - аудиторов, но и на весь кадровый состав аудиторских организаций. Законом также не определено, распространяется ли данное требование на лиц, осуществляющих деятельность на основании гражданско-правовых договоров и работающих по совместительству.

Таким образом, хотелось бы сделать вывод о том, что необходимо четко разграничивать принципы аудита как независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности и принципы аудиторской предпринимательской деятельности. Будучи различными правовыми явлениями, аудит и аудиторская деятельность базируются на различных концептуальных началах. При этом очевидно, что, осуществляя аудит, индивидуальные аудиторы и аудиторские организации должны руководствоваться как профессиональными принципами аудита, так и общими принципами аудиторской предпринимательской деятельности.

### **Глава 3. Проблемы и источники правового регулирования аудиторской деятельности**

### **3.1. Источники правового регулирования аудиторской деятельности и проблема их классификации**

Приступая к рассмотрению системы нормативно-правового регулирования аудита в России, отметим, что специальное законодательство об аудиторской деятельности принято и действует в большинстве стран с рыночной экономикой, причем в развитых экономических странах законодательству об аудите уже более 100 лет. Так, аудиторская деятельность в США была регламентирована законодательным путем в 1896 году, Закон об обязательном аудите принят в 1937 году. В 1862 году в Англии был принят Закон, регулирующий аудиторскую деятельность.

Первый Закон об обязательном аудите Франции был принят в 1867 году[36]. В настоящее время аудиторская деятельность во Франции осуществляется в соответствии с Декретом от 12 августа 1969 года и Постановлением Правительства от 24 января 1994 года[37].

Классификация нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, может быть проведена по различным основаниям. При этом за основу построения системы нормативного правового регулирования данной сферы общественных отношений взята классификация актов по юридической силе, что не исключает обращения к иным классификационным основаниям.

Система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности России в настоящее время состоит из нормативных правовых актов нескольких уровней.

Первый уровень нормативного правового регулирования аудиторской деятельности представлен законодательными актами.

Возглавляет законодательство в данной сфере общественных отношений Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"[38]. В соответствии с ч. 1 ст. 1 Закона об аудите 2008 года, данный акт определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Согласно ст. 2 Закона об аудите 2008 года аудиторская деятельность осуществляется также в соответствии с Федеральным законом от 1 декабря 2007 г. N 315-ФЗ "О саморегулируемых организациях"[39] (далее - Закон о



саморегулируемых организациях).

В силу ч. 2 ст. 1 Закона о саморегулируемых организациях особенности приобретения, прекращения статуса саморегулируемых организаций, правового положения саморегулируемых организаций, деятельности саморегулируемых организаций, порядка приема в члены саморегулируемой организации и прекращения членства в саморегулируемой организации, порядка осуществления саморегулируемыми организациями контроля за деятельностью своих членов и применения саморегулируемыми организациями мер дисциплинарного воздействия в отношении своих членов, а также порядка осуществления государственного контроля (надзора) за соблюдением саморегулируемыми организациями, объединяющими субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности определенных видов, требований законодательства Российской Федерации, регулирующего деятельность указанных субъектов, и законодательства Российской Федерации о саморегулируемых организациях могут устанавливаться федеральными законами.

Нормы о саморегулировании в сфере аудиторской деятельности, содержащиеся в Законе об аудите 2008 года, носят специальный характер и имеют приоритет перед общими положениями Закона о саморегулируемых организациях.

Закон об аудите 2008 года, как и его предшественник, представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены фундаментальные положения, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации. Этот акт носит специальный характер и поэтому должен рассматриваться в контексте с другими важнейшими правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность: Гражданским кодексом РФ, Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"[\[40\]](#) (далее - Закон о бухгалтерском учете), другими федеральными законами.

В частности, п. 2 ст. 779 ГК РФ закреплено, что правила главы 39 "Возмездное оказание услуг" применяются в том числе к аудиторским услугам. Учитывая, что аудиторская деятельность Законом об аудите 2008 года квалифицируется в качестве предпринимательской, для определения правового статуса индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций применяются те нормы ГК РФ, которые регулируют соответствующие предпринимательские отношения. Речь идет о самом понятии предпринимательской деятельности; правовом статусе индивидуального предпринимателя применительно к индивидуальным аудиторам; организационно-правовых формах коммерческих организаций, в которых могут

создаваться аудиторские организации; государственной регистрации субъектов предпринимательской деятельности и др.

Далее следует отметить, что указанные положения ГК РФ развиты и детализированы в специальных законодательных актах, регулирующих предпринимательскую деятельность. Назовем для примера законы, определяющие правовое положение коммерческих организаций (Федеральные законы от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"), устанавливающие порядок государственной регистрации субъектов предпринимательской деятельности (Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"[\[41\]](#)).

Поскольку индивидуальные аудиторы и аудиторские организации отнесены к числу субъектов предпринимательской деятельности, на них распространяются и иные законодательные акты, данную деятельность регулирующие.

Таким образом, мы можем утверждать, что первый, законодательный, уровень нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности включает в себя акты двух видов:

- специального законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность;
- общего законодательства о предпринимательской деятельности, поскольку аудиторская деятельность является одним из видов предпринимательской деятельности, а индивидуальные аудиторы и аудиторские организации должны иметь статус соответственно индивидуального предпринимателя либо коммерческой организации.

Следовательно, законодательное регулирование аудиторской деятельности можно рассматривать:

- в узком смысле, включая сюда лишь акты об аудиторской деятельности как деятельности специально-профессиональной;
- в широком смысле, имея в виду регулирование аудиторской деятельности как предпринимательской.

Исследователи системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, как правило, не относят к числу источников Конституцию РФ. Такой подход представляется оправданным, если говорить лишь об узком, специальном

регулировании аудита.

Однако при характеристике правового регулирования аудиторской деятельности как предпринимательской Конституция РФ должна занять свое место во главе всей системы источников.

К документам второго уровня нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности относятся подзаконные нормативные правовые акты. Их число в настоящее время не столь значительно. Среди основных нормативных правовых актов рассматриваемого уровня можно выделить следующие:

- Указ Президента РФ от 6 марта 1997 г. N 188 "Об утверждении Перечня сведений конфиденциального характера"[\[42\]](#), в соответствии с которым к подобным сведениям отнесена, в частности, информация, связанная с профессиональной деятельностью, доступ к которой ограничен в соответствии с Конституцией Российской Федерации и федеральными законами. Применительно к рассматриваемым общественным отношениям это аудиторская тайна. Вместе с тем и иные сведения, представленные в данном Перечне и возникающие в ходе деятельности индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций (например, персональные данные работников, коммерческая тайна и др.), квалифицируются в качестве конфиденциальных;

- Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 329 "О Министерстве финансов Российской Федерации", которым утверждено Положение о Министерстве финансов Российской Федерации.

Являясь федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, Министерство финансов РФ в пределах своей компетенции принимает нормативные правовые акты в сфере аудита. В качестве примера назовем:

- Приказ Минфина России от 6 декабря 2010 г. N 161н "Об утверждении Порядка выдачи квалификационного аттестата аудитора и формы квалификационного аттестата аудитора"[\[43\]](#);

- Приказ Минфина России от 17 ноября 2010 г. N 153н "Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора"[\[44\]](#);

- Приказ Минфина России от 29 декабря 2009 г. N 146н "О создании Совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа" и др.

Кроме того, Минфин России приступил к работе по утверждению новых федеральных стандартов аудиторской деятельности, что предусмотрено ч. 2 ст. 15 Закона об аудите 2008 года.

Нужно иметь в виду, что в соответствии с п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации "нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений. Издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается"[\[45\]](#). Поэтому письмами Министерства финансов РФ до аудиторов, аудиторских организаций доводятся правила, имеющие по своей правовой природе рекомендательный, диспозитивный характер. Это, в частности, Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности (утв. Минфином России 23 апреля 2004 г.), Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (утв. Минфином России 23 апреля 2004 г.) и ряд других. Указанные Методические рекомендации подготовлены в соответствии с Законом об аудите 2001 года, Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, Международными стандартами аудита и могут быть рекомендованы для использования аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при проведении аудита.

Не носят нормативно-правового характера также информационные сообщения Минфина России. Их цель - информировать профессиональных субъектов аудиторской деятельности о новых правилах в сфере аудита. В качестве примера приведем информационное сообщение Минфина России от 22 января 2009 г. в связи со вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"[\[46\]](#).

Рассматривая источники второго уровня нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, также следует отметить, что помимо специальных актов регулирования аудита на аудиторские организации и индивидуальных аудиторов распространяются подзаконные нормативные правовые акты, создающие правовую основу деятельности данных субъектов

предпринимательства. Развивая сделанный по результатам анализа законодательства об аудите вывод, применительно к источникам второго уровня мы также можем говорить о наличии подзаконных нормативных правовых актов специального и общего характера и, следовательно, о подзаконном нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности в узком и широком смысле.

Третий, специальный уровень регулирования аудита составляют Правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Приступая к рассмотрению системы российских правил (стандартов) аудиторской деятельности, отметим, что каждая профессия имеет свои стандарты (инструкции, модели поведения, правила и т.п.), которые служат руководством для лиц данной профессии при выполнении ими своих обязанностей. Слово "стандарт" переводится как "образец", т.е. набор общепринятых требований к работе. Профессиональные стандарты устанавливают минимальный уровень исполнения и качества, которого ожидают от профессионала (предпринимателя) клиенты.

В отличие от процедур аудита, которые выполняются шаг за шагом и изменяются в зависимости от масштабов производства клиента, специализации, системы бухгалтерского учета и других обстоятельств, стандарты являются мерой качества исполнения работы. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают определенный уровень гарантии результатов проверки[47]. Утверждая стандарты как обязательные правила осуществления деятельности, государство определяет тот минимальный необходимый норматив качества, который будет им в дальнейшем контролироваться и подтверждаться. В случае выявления отступления от заявленной в стандарте модели поведения, у контролирующих органов возникает право привлечения субъекта к ответственности.

## **3.2. Кодекс этики аудиторов России как источник права**

Кодекс этики аудиторов России (далее - Кодекс этики аудиторов России, Кодекс) был одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 31 мая 2007 г. (протокол N 56)[48].

Для разработки профессиональной этики используются положения общей этики. Этика - область философии, которая занимается систематическим изучением

проблем человеческого выбора, понятий о хорошем и плохом, которыми человек руководствуется, и смысла, который в конечном счете имеет [\[49\]](#). Этика - это совокупность норм поведения, мораль отдельного человека или какой-либо общественной или профессиональной группы.

"Необходимость регулирования этического поведения профессиональных групп возникла в связи с ответственностью ее представителей перед обществом". Этический кодекс - прерогатива не только практики бухгалтерского учета и аудита. Все профессионалы, включая врачей, юристов и страховых агентов да и многих других, считают необходимым провозгласить кодексы профессионального поведения и установить способы их соблюдения. Такие кодексы определяют тип поведения, которое общество вправе ожидать от профессионалов, и таким образом укрепляют уверенность общественности в качестве оказываемых профессиональных услуг [\[50\]](#).

"Сегодня принято говорить о профессиональной этике врача, педагога, журналиста, существуют этические кодексы в бизнесе, у военных, в сфере торговли, существуют международные этические кодексы для работников музеев, общества Красного креста и в рамках других международных профессиональных объединений. В силу развивающейся профессионализации перед специалистами различных направлений все чаще возникают нравственные коллизии, решить которые, опираясь только на профессиональные знания, невозможно" [\[51\]](#). Поэтому основной задачей разработчиков этических кодексов является формулирование и внедрение в профессиональную среду принципов и норм корпоративной этики, которые направлены на разрешение нравственно-этических проблем и спорных ситуаций, предотвращение злоупотреблений в различных сферах профессиональной деятельности.

Характеризуя сущность любого кодекса профессиональной этики, специалисты отмечают, что он представляет собой кодифицированный нормативный акт, принятый представителями определенной профессии, который в систематизированном виде содержит обязательные для исполнения нравственно-этические предписания, регламентирующие профессиональное поведение. "Следует подчеркнуть, что этический кодекс - это не совокупность благих пожеланий представителей профессионального сообщества друг к другу, которые можно и не исполнять. В большинстве случаев кодексы содержат такие формально определенные нравственные правила, при нарушении которых наступают неблагоприятные юридические последствия. По своей юридической сути этические кодексы являются нормативными, но не правовыми актами, поскольку

принимаются органами профессиональных сообществ, а не государственными законодательными органами"[52].

В настоящее время, как отмечает Т.В. Миргородская, "профессия аудитора в соответствии с потребностями современного общества является общественно значимой и считается достаточно престижной и востребованной. Это подразумевает поддержание аудиторами соответствующей репутации в деловых кругах и признания ими своей ответственности перед обществом"[53].

Необходимость в написании Кодекса для аудиторов вызвана тем, что представители аудиторской профессии, проводя проверку организации, индивидуального предпринимателя, работают не только на них, - они обязаны действовать в первую очередь в общественных интересах, т.е. высказанное ими мнение о бухгалтерской отчетности и порядке ведения бухучета должно отражать реальное положение вещей. Данное мнение имеет большое значение для пользователей отчетности - контрагентов, акционеров и прочих лиц. Поэтому подход аудиторов к проверке, сведение к минимуму различных форм влияния на это мнение являются предметом рассмотрения Кодекса[54].

Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм является неременной обязанностью и высшим долгом каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы. Нарушители этических норм профессионального поведения проявляют неуважение ко всему аудиторскому сообществу и наносят ему моральный и материальный ущерб.

Отметим, что впервые Кодекс профессиональной этики аудиторов был утвержден 4 декабря 1996 г. общим собранием аудиторской палаты России. Принятие Кодекса профессиональной этики аудиторов 1996 года диктовалось особой важностью для общества аудиторских услуг и необходимостью обеспечения определенных нравственных гарантий их качества. Кодекс профессиональной этики аудиторов 1996 года состоял из 15 статей. В нем обобщались этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных Аудиторской палатой России; определялись нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество.

28 августа 2003 года Советом по аудиторской деятельности России был принят Профессиональный кодекс этики аудиторов России[55]. Оценивая данный Кодекс, М.Е. Грачева писала: "Обществу дана возможность включиться в дискуссию и обсуждение содержания различных этических норм, само перечисление которых

свидетельствует об их влиянии на качество аудиторской деятельности в целом и на отдельные группы профессиональных бухгалтеров. Все это направлено на повышение качества аудиторской деятельности и на повышение доверия общества к аудиторской профессии в целом"[\[56\]](#).

## **Заключение**

Правовые основы аудиторской деятельности в Российской Федерации установлены Федеральным законом Российской Федерации от 30 декабря 2008г. "Об аудиторской деятельности".

Если говорить об аудите как предпринимательской деятельности, то закон предусматривает возможность осуществления аудиторской деятельности как в правовой форме индивидуального предпринимательства, так и путем создания коммерческой организации. При этом Закон устанавливает специальный статус субъектов, осуществляющих аудиторскую деятельность.

Субъекты, осуществляющие аудиторскую деятельность, наделены исключительной хозяйственной компетенцией. В соответствии с п. 7 ст. 1 Закона об аудите аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг. Указанное требование продублировано в п. 3 ст. 3 Закона об аудите по отношению к аудитору, осуществляющему деятельность в качестве индивидуального предпринимателя.

Закон предусматривает возможность осуществления аудиторской деятельности аудитором в качестве:

- работника аудиторской организации;
- в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора;
- в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

В любом случае аудитор должен отвечать квалификационным требованиям и иметь квалификационный аттестат аудитора.



Аудиторской организацией является коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

В соответствии с п. 3 ст. 4 Закона об аудите аудиторская организация может создаваться в любых организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством Российской Федерации для коммерческих организаций, за исключением формы открытого акционерного общества.

Закон также содержит требование к штатному составу аудиторской фирмы: в штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

Нормативно-правовые требования, установленные к организационно-правовой форме аудиторских организаций и их штатному составу, обусловлены тем, что аудиторская деятельность в силу ее специфики должна быть открыта только специалистам. Данные требования также направлены на соблюдение принципа независимости аудиторских организаций и снижения информационного риска для пользователей аудиторских заключений.

В частности, относительно запрета легитимации деятельности аудиторских фирм в форме открытых акционерных обществ отдельно следует отметить, что специфика данной правовой формы, в отличие от формы закрытого акционерного общества, как известно, позволяет акционерам отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров общества любым физическим и юридическим лицам.

Дальнейшее совершенствование аудиторской деятельности напрямую связано с обеспечением качества аудиторских услуг. Кризис доверия к профессии аудитора имеет крайне негативные последствия для мировой экономики в целом, поскольку хозяйствующие субъекты перестают рассматривать финансовую отчетность как основной источник достоверной информации для принятия решений об инвестировании средств, что неизбежно приводит к снижению объема инвестиций и, как следствие, упадку экономики в целом. В первую очередь, акцент в проверке качества аудита переносится на саморегулируемые аудиторские организации.

## **Библиография**

### **Нормативно-правовые акты**

1. Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к

- Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, с поправками от 30 декабря 2008 г., 5 февраля, 21 июля 2014 г) // «Собрание законодательства РФ», 26.01.2009, № 4, ст. 445.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (с посл. изменениями) // Собрание законодательства РФ.-05.12.1994 №32 – ст.3301.
  3. Федеральный закон от 30.12.2008 №307 ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СЗ РФ от 05.01.2009. №1. Ст. 15.
  4. Федеральный закон от 01.12.2007 № 315 ФЗ «О саморегулируемых организациях» (в ред. от 23.07.2012) // СЗ РФ от 03.12.2007. №49. Ст. 6076.
  5. Федеральный закон от 29.07.1998 № 135 ФЗ «Об оценочной деятельности» (в ред. от 30.06.2009) // СЗ РФ. 03.08. 1998. №31. Ст. 3813.
  6. Указ Президента РФ от 22.12.1993. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» (ред. от 26.11.2011) // САПП. 27.12.1993. №52. Ст. 5069.
  7. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденные Указом Президента Российской Федерации от 22.12.1993. №2263 (ред. от 26.11.2001) // САПП. 27.12.1993. №52. Ст. 5069.
  8. Постановление Правительства РФ от 16.02.2008. №80 «Об утверждении Положения о лицензировании аудиторской деятельности» // СЗ РФ. 25.02.2008. №8. Ст.737.
  9. Постановление Правительства РФ от 30.11.2005. №706 «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита» // СЗ РФ.05.12. 2005. №49. Ст. 5224.

### **Материалы судебной и иной юридической практики**

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 г. №4 -П «По делу о проверке конституционности положения п.2 ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной» // СЗ РФ. 01.04.2003. №15. Ст.1768
2. Постановление Конституционного Суда от 19.05.1998 № 15 — П «По делу о проверке конституционности отдельных положений ст.2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» // Российская газета". 1998. №101

### **Специальная литература**

1. Арзуманова Л. Л. Развитие аудита в России: начиная с Петровской эпохи и до начала 90-х гг. XX в. // Юридические науки. 2018. №4.

2. Аудит: Учебник для вузов/ Под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2003. С. 583.
3. Булгакова Л.И. О понятиях «аудит» и «аудиторская деятельность». Право и экономика. 2018. №4.С. 61.
4. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. М.: Волтерс Клувер 2019. С. 188.
5. Воронина Л.И. Аудиторская деятельность: Основы организации. М., 2007. С. 11.
6. Газарян А.В., Ширкина Е.И. Контроль качества при проведении аудита // Бухгалтерский учет. 2017. № 19. С.72
7. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. М. 2000. С. 542.
8. Жалинский А.Э. Профессиональная деятельность юриста: введ. в специальность: учебн. Пособие для вузов. М.: БЕК, 2007. С.36.
9. Жучкова О.Ю. Правовая природа договора оказания аудиторских услуг // Закон и право. 2017. №7. С.91.
10. Занковский С.С. Общие положения о предпринимательских договорах. М., 2003. С. 63.
11. Кабалкин А.Ю. Услуги в системе отношений, регулируемых гражданским правом // Государство и право. 2004. № 8, 9. С. 84.
12. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. М. 1996. С. 74.
13. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит. Учебн. Пособие / Под ред. О.В. Ковалевой. М. 2003. С.266.
14. Козлов Ю.М. Административное право. М. 1999. С. 209-211
15. Кособянь П.Л. Понятие и юридическая характеристика аудиторских услуг//Право: теория и практика. №12. 2019.С. 28 — 29.
16. Комментарий Федерального закона «О системе государственной службы РФ» / под ред. д.ю.н. А.Н. Козырина. Подготовлен для справ-правовой системы «КонсультантПлюс», 2018.
17. Кочерин Е.А. Децентрализация без потери контроля // Контроллинг. 1991. №1. С. 14.
18. Лабынцев Н.Т., Ковалева О.В. Аудит: теория и практика. М., 2000. С. 45.
19. Лозовский Л.М., Райзберг Б.А., Ратновский А.А. Универсальный бизнес словарь. М. 2009. С. 629.
20. Манохин В.М., Адушкин Ю.С. Российское административное право: Учебник. Саратов. 2003. С. 495.
21. Матузов Н.И, Малько А.В. Теория государства и права. Курс лекций. М. 2009. С. 543.

22. Мерзликина Е.М., Никольская Ю.П. Аудит. М., 2017. С.24.
  23. Мишин В.М. Управление качеством: учеб. Пособие для вузов. -М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2000. С.303.
  24. Москвин В. «Качество продукции» в инвестиционном проекте // Инвестиции в России. 2003. - №3. - С.28
  25. Набиуллина Э. Проблемы перехода: государство будет контролировать не бизнес, а саморегулируемые организации //Аудит. 2017. №5. С. 4.
  26. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности //Аудиторские ведомости. 2007. №3. С. 13.
  27. Нитецкий В.В, Кудрявцев Н.Н. Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно - финансовой деятельности предприятия: Учебное пособие. - М.: Дело, 1996. С.190
  28. Нечухаева О.В. Источники правового регулирования аудиторской деятельности США // ЗАКОН и ПРАВО. 2018. № 9.
  29. Нечухаева О.В. Правовые тенденции сближения национальных и международных стандартов аудиторской деятельности // Предпринимательское право. Приложение к журналу. 2018. № 2.
  30. Олейник О.М. Предпринимательское (хозяйственное) право: учебник //под ред. О.М. Олейник. Т.1. М., 1999. С. 20
  31. Салин П.Б. О некоторых проблемах правового регулирования саморегулируемых организаций // Право и политика. 2010. №7
  32. Сиротенко Э.А. Системное представление и концепция развития аудита// Аудит и финансовый анализ. - 2004. №2. - С. 187
  33. Соколов Л.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. М. 2012. С.226.,
  34. Сутормин Г. Аудиторская служба российского государства // Законность. 2011. № 9. С. 50.
  35. Терехов А.А. Аудит: законодательные решения. М., 2003. С. 602.
  36. Толмачева Э.Н. Аудит новый вид предпринимательской деятельности // Хозяйство и право. 2004. №6. С.38.
- 
1. Миронова О.А., Азарская М.А. Роль государства в регулировании аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 2017. N 12. [↑](#)
  2. Курбатов А.Я. Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании предпринимательской деятельности. М., 2019. [↑](#)
  3. СЗ РФ 2003. №30. СТ. 3046. [↑](#)

4. СЗ РФ 2007. №49. Ст. 6076. [↑](#)
5. "Российская газета" № 267, 31.12.2008 [↑](#)
6. Латинско-русский словарь. СПб.: Типография Тренке и Фюсно, 1912. С. 62. [↑](#)
7. Данный материал основан на трудах: Адамс Р. Основы аудита / Пер. с англ. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995; Андреева В.Д. Практический аудит: Справ. пособие. М.: Экономика, 1994; Дефлиз Филип Л. и др. Аудит Монтгомери / М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997; пер. с англ. [↑](#)
8. Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. N 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" // САПП. 1993. N 52. Ст. 5069. [↑](#)
9. Федеральный закон Российской Федерации от 30.12.2008 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" // СЗ РФ. 2008. N 33 (ч. I). Ст. 3422. [↑](#)
10. Джек К. Робертсон. Аудит / Пер. с англ. М., 1993. С. 5. [↑](#)
11. Федеральный закон Российской Федерации "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ // СЗ РФ. 1996. N 48. Ст. 5369. [↑](#)
12. Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 4. [↑](#)
13. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. М., 2002. [↑](#)
14. Судаков С.В. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации // Экономический анализ. Теория и практика. 2007. N 16. [↑](#)
15. Миронова О.А., Азарская М.А. Роль государства в регулировании аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 2007. N 12. [↑](#)

16. Арзуманова Л.Л. Финансово-правовое регулирование обязательного аудита в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 10 [↑](#)
17. Попов Л.Л., Мигачев Ю.И., Тихомиров С.В. Административное право России: Учебник. М., 2006. С. 20, 21. [↑](#)
18. СЗ РФ. 2002. N 6. Ст. 583. [↑](#)
19. СЗ РФ. 2004. N 31. Ст. 3258. С изменениями от 1 декабря 2004 г., 27 мая, 21 декабря 2005 г., 26 июля, 11 ноября 2006 г., 30 мая, 27 октября 2007 г., 30 января, 7 ноября, 29 декабря 2008 г., 27 января, 14 февраля, 10 марта, 26 июня, 30 июля 2009 г., 26 января, 20 февраля, 9 марта, 15 июня, 13 сентября, 27 декабря 2010 г., 17 января 2011 г. [↑](#)
20. Предпринимательское право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. Е.П. Губин, П.Г. Лахно. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2010. С. 751. [↑](#)
21. Булгакова Л.И. О понятиях "аудит" и "аудиторская деятельность" // Право и экономика. 2008. N 4. С. 61. [↑](#)
22. Российское предпринимательское право: Учебник / Под ред. И.В. Ершовой, Г.Д. Отнюковой. М., 2006. С. 1041, 1042 (автор главы - Э.Н. Толмачева). [↑](#)
23. Там же. [↑](#)
24. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации: Монография. М., 2011. С. 42, 43; Арзуманова Л.Л. Финансово-правовое регулирование обязательного аудита в Российской Федерации. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 16. [↑](#)
25. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 1997. N 3. С. 13. [↑](#)

26. Кожура Р.В. Аудит: предпринимательство или юридический процесс (об одной профессиональной привилегии) // Законодательство. 1999. N 4. С. 28. [↑](#)
27. Аганина Р.Н. Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 41. [↑](#)
28. СЗ РФ. 1999. N 9. Ст. 1097. Действует с изменениями от 2 января 2000 г., 19 июня, 7 августа 2001 г., 21 марта 2002 г., 8 декабря 2003 г., 28 июля, 20 августа 2004 г., 18, 29 декабря 2011г. [↑](#)
29. Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. N 4-П "По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной". [↑](#)
30. Иоффе О.С. Обязательственное право. М., 1975. С. 419. [↑](#)
31. Кабалкин А.Ю. Услуги в системе отношений, регулируемых гражданским правом // Государство и право. 1994. N 8, 9. С. 84. [↑](#)
32. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга третья. Договоры о выполнении работ и оказании услуг. С. 222. [↑](#)
33. Российский налоговый курьер. 2006. N 9. С. 15. [↑](#)
34. Аганина Р.Н. Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 47, 48. [↑](#)
35. Чумаков А.А. Гражданско-правовое регулирование договора на оказание аудиторских услуг: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 12, 13. [↑](#)
36. Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит. М.: Юрайт, 2010. С. 17. [↑](#)

37. Лабынцев Н.Т., Сычев Р.А. Деятельность саморегулируемых аудиторских организаций // Аудиторские ведомости. 2007. N 9. [↑](#)
38. СЗ РФ. 2009. N 1. Ст. 15. Действует с изменениями от 1 июля, 13, 28 декабря 2010 года. [↑](#)
39. СЗ РФ. 2007. N 49. Ст. 6076. С изменениями от 22, 23 июля 2008 г., 28 апреля, 27 декабря 2009 г., 27 июля 2010 г. [↑](#)
40. СЗ РФ. 1996. N 48. Ст. 5369. С изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г., 23 ноября 2009 г., 8 мая, 27 июля, 28 сентября 2010 г. [↑](#)
41. СЗ РФ. 2001. N 33 (ч. I). Ст. 3431. Действует с изменениями от 23 июня, 8, 23 декабря 2003 г., 2 ноября 2004 г., 2 июля 2005 г., 5 февраля, 19 июля, 1 декабря 2007 г., 30 апреля, 23 июля, 30 декабря 2008 г., 19 июля, 27 декабря 2009 г., 19 мая, 27 июля, 29 ноября, 23 декабря 2010 г. [↑](#)
42. СЗ РФ. 1997. N 10. Ст. 1127. Действует с изменениями от 23 сентября 2005 г. [↑](#)
43. РГ. 2011. N 17. [↑](#)
44. РГ. 2011. N 23. [↑](#)
45. Утверждены Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009 "Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" // СЗ РФ. 1997. N 33. Ст. 3895. Действует с изменениями от 11 декабря 1997 г., 6 ноября 1998 г., 11 февраля 1999 г., 30 сентября 2002 г., 7 июля 2006 г., 29 декабря 2008 г., 17 марта 2009 г., 20 февраля, 15 мая 2010 г. [↑](#)
46. ФГ. 2009. N 4. [↑](#)



47. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Международные стандарты аудита. М., 2008. С. 12. [↑](#)
48. ФГ. 2007. N 27. [↑](#)
49. Робертсон Дж. Аудит. М., 1993. С. 15. "Этика - совокупность норм поведения, мораль какой-либо общественной группы, профессии". (Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1986. С. 791.) [↑](#)
50. Юдина Г.А., Черных М.Н. Основы аудита. М., 2009. С. 59. [↑](#)
51. Малиновский А.А. Кодекс профессиональной этики: понятие и юридическое значение // Журнал российского права. 2008. N 4. [↑](#)
52. Малиновский А.А. Кодекс профессиональной этики: понятие и юридическое значение // Журнал российского права. 2008. N 4. [↑](#)
53. Миргородская Т.В. Аудит. М., 2008. С. 57. [↑](#)
54. Алмазова Ю.Е. Комментарий к Кодексу этики аудиторов России // Акты и комментарии для бухгалтера. 2007. N 16. [↑](#)
55. Принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 28 августа 2003 г., протокол N 16, согласован с Координационным советом российских профессиональных объединений аудиторов и бухгалтеров от 25 июля 2003 г., протокол N 2. [↑](#)
56. Там же. [↑](#)