

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Юридический институт
Кафедра «Предпринимательское, конкурентное и экологическое право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
ЗАВ.КАФЕДРОЙ ПКиЭП
_____ В.В. Кванина
_____ 2017 Г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

ПРАВОВОЙ СТАТУС СУБЪЕКТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ЮУрГУ – 40.03.01. 2017. 451-Ю

Научный руководитель выпускной
квалификационной работы
Спиридонова А. В.,
канд. юрид. наук, доцент
_____ 2017 г.

Автор выпускной квалификационной
работы студент группы Ю-451
Пономарев Евгений Игоревич
_____ 2017г.

Нормоконтролер
Тихомирова А.В., канд. юрид. наук.,
доцент
_____ 2017 г.

Челябинск 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
I ПОНЯТИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ТЕОРЕТИКО– ПРАВОВОЙ ПОДХОД	
1.1 Становление и развитие аудиторской деятельности в Российской Федерации и зарубежных странах	9
1.2 Источники правового регулирования аудиторской деятельности	26
1.3 Понятие, цели и соотношение аудита с аудиторской деятельностью.....	39
II СУБЪЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
2.1 Правовой статус аудитора и аудиторской организации.....	47
2.2 Другие участники отношений в сфере аудиторской деятельности	62
III МЕХАНИЗМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
3.1 Саморегулирование аудиторской деятельности.....	71
3.2 Государственное регулирование аудиторской деятельности.....	80
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	90
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	93

ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночных отношений для участия в экономической деятельности необходимо выявлять и реагировать на возникающие риски. Для этого важно следить в первую очередь за ведением собственной финансовой отчетности: проводить мероприятия по выявлению искажений или нарушений, а так же выявлять причины возникновения недостоверностей. Чтобы провести оценку по всем критериям необходимо, чтобы проверяющий был непредвзят, независим, а так же компетентен в рассматриваемых вопросах. Для соблюдения всех перечисленных условий существует аудиторская деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Современный аудит России насчитывает уже более 24 лет. На разных этапах истории принимались попытки создания института аудита, но удалось достичь нужной цели лишь в современное время, что было обусловлено изменениями в экономической системе страны. Акционерные общества, частные фирмы и другие негосударственные учреждения нуждались в новом финансовом контроле. Период с 1987 по 1993 гг., аудит в России проходил этап формирования и нормативное закрепление получил 22 декабря 1993 года при подписании Указа Президента РФ №2263, которым были утверждены временные правила аудиторской деятельности. Большую роль в становлении аудита в России сыграли разработанные Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) Минфина России Временные правила и первые правила (стандарты) аудита. Окончательное становление аудит получил после принятия Федерального закона «об аудиторской деятельности».

Аудиторские проверки просто незаменимы в условиях рыночной экономики и на современном этапе развития России. Аудитор не только выявляет ошибки в бухгалтерском учете и налогообложении, не только вскрывает недостатки в системе управления и организационной структуре предприятия, но способен дать самую квалифицированную консультацию по этим вопросам, Будучи независимой,

аудиторская деятельность способствует не только улучшению всей работы экономического субъекта, защищает интересы его собственников, но и стоит на страже интересов государства, соблюдения законов и нормативных актов. Поэтому выявление и решение проблем, способных помешать полноценному развитию и становлению аудита в нашей стране, должно уделяться большое внимание.

Указанные обстоятельства позволили сделать вывод о возрастающей актуальности вопросов совершенствования правового регулирования в области осуществления аудиторской деятельности, а также при осуществлении контроля за аудиторской деятельностью.

Объектом исследования выпускной квалификационной работы являются общественные отношения, возникающие между субъектами аудиторской деятельности, а также между субъектами аудиторской деятельности и государственными органами.

Предметом исследования являются нормы международного и российского законодательства, посвященные регулированию правоотношений между субъектами аудиторской деятельности, а также между субъектами аудиторской деятельности и государственными органами при осуществлении государственного контроля, правоприменительная практика и доктринальная база по теме исследования.

Целью проведенного в выпускной квалификационной работе исследования является поиск оптимальных путей повышения эффективности правового регулирования отношений, возникающих между субъектами аудиторской деятельности, а также между субъектами аудиторской деятельности и государственными органами при осуществлении государственного контроля, и выработка на этой основе практических рекомендаций по совершенствованию законодательства.

Для достижения поставленных целей определим задачи работы:

- провести ретроспективный анализ становления и развития аудиторской деятельности в Российской Федерации и зарубежных странах;
- рассмотреть нормативно-правовое обеспечение аудиторской деятельности, выявить недостатки и способы их разрешения;

- раскрыть понятие, цели и соотношение аудита и аудиторской деятельности;
- рассмотреть правовой статус аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и иных субъектов аудиторской деятельности;
- изложить права и обязанности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и иных субъектов аудиторской деятельности;
- рассмотреть саморегулирование аудиторской деятельности, а также государственное регулирование аудиторской деятельности.

В качестве методологической основы исследования применялись научные методы: историко-сравнительный, системный, формально-логический, сравнительно-правовой и др.

Научно-теоретическую базу выпускной квалификационной работы составляют работы известных ученых – юристов Аганиной Р.Н., Андреева В.К., Бульги Р.П., Булгаковой Л.И., Битюковой Т.А., Бычковой С.М., Добриковой О., Ершовой И.В., Ерофеевой В.А., Итыгиловой Е.Ю., Курбатова А.Я., Камышанова П.И., Массарыгиной В.Ф., Марьиной А.А., Панковой С.В., Подольского В.И., Пискунова В.А., Суйц В.П., Ситниковой В.А., Танкова В.А., Турбанова А.В., Шишкина С.Н. и др.

1 ПОНЯТИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ТЕОРЕТИКО–ПРАВОВОЙ ПОДХОД

1.1 Становление и развитие аудиторской деятельности в Российской Федерации и зарубежных странах

Слово «аудит» имеет весьма древние корни и происходит от латинского «audio» – слушать. Как пишет в своей книге «Практический аудит» Петр Иванович Камышанов, один из известных в нашей стране теоретиков и практиков аудита, «профессия аудитора известна с глубокой древности. Еще примерно в 200 г. до нашей эры квесторы (должностные лица, ведавшие финансовыми и судебными делами) Римской империи, осуществляли контроль за государственными бухгалтерами на местах. Отчеты квесторов направлялись в Рим и выслушивались экзаменаторами. Такая практика и дала термин «аудитор» от латинского «слушать»¹.

В истории Древнего Востока наблюдались примеры систематизации и контроля бухгалтерии, операционной деятельности. Стоит обратить внимание на историю аудита в Древнем Египте и Шумерском Царстве, где уже в те времена отслеживали деятельность чиновников, в том числе и в сфере бухгалтерского учета. К примеру, китайцы во времена правления династии Чжоу выстроили прекрасную государственную систему. При возникновении государственного строя уже формировали четкий бюджет и налаженную систему в аудите всех правительственных ветвей.

В Древней Греции аудиторская сфера науки приобрела еще более разветвленные черты. Историей отмечено, что древние греки в 5 веке до н.э. создали орган народного собрания, контролирующий доходные и расходные государственные статьи. Первые в мире счета были изобретены в Греции еще 3000 лет до н. э. Их называли тогда «Абак», то есть «Доска». Данное устройство привело к возникновению существенного прогресса в бухгалтерском учете и аудиторском контроле.

¹Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА–М., 2006. – С. 252.

Рассмотрим развитие аудиторской деятельности в отдельных зарубежных странах.

Аудиторская деятельность в Великобритании зародилась в конце XIX в. на железнодорожном транспорте. Была создана служба внутренних аудиторов, которые ездили в разбросанные по стране транспортные агентства для того, чтобы оценить меру ответственности администрации за имущество и систему отчетности. Это было обосновано тем, что зачастую в результате банкротства предприятий акционеры, пайщики или кредиторы теряли свои капиталы.

После банкротства City of Glasgow Bank в 1878 году власти Великобритании принимают Закон о компаниях 1879 года, согласно которому аудит становится обязательным для банков с ограниченной ответственностью.

В 1880 году в Великобритании были созданы Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, Ассоциация дипломированных и корпоративных бухгалтеров, членами которых становились не только жители Британских островов, но и представители британских доминионов, колоний и подмандатных территорий. В 1900 году Закон о компаниях сделал аудит обязательным для всех компаний.

В США аудиторское дело возникло под влиянием британской практики аудита. До начала XX века в США аудит основывался на английской модели, предусматривающей детальные исследования данных, относящихся к балансу. В 1886 г. в США был принят первый закон о присяжных бухгалтерях, который дал начало процессу образования аудиторских фирм. В 1887 г. была образована ассоциация аудиторов Америки, а в 1896 в штате Нью-Йорк законодательным путем была регламентирована аудиторская деятельность – в частности, должность аудитора мог занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью.

Однако темпы развития бизнеса в США резко отличались от британских, для Америки английские методы стали неприемлемыми вследствие того, что британский стиль проверки требует чересчур много времени и средств.

Американский аудит вследствие специфики сверхбыстрых темпов роста американского бизнеса конца XIX века – начала XX века нуждался в быстрых темпах проведения проверок, а следовательно – в прогрессивных технологиях аудита. Американские аудиторы стали практиковать применение «тестового аудита», сбора свидетельств о деятельности фирмы у партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Они начали учитывать интересы инвесторов, уделять все больше внимания оценке актива и пассива и отошли от достаточно преобладающей в английской школе детальной проверки, которую, спрос кредиторов, в основном банков, привел к расширению задач аудита и к разработке новых методов аудита и подхода к стандартизации.

В США аудит обязателен для компаний, зарегистрированных Комиссией по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission), созданной в 1934 г. после биржевого краха на Уолл-стрит в 1929 г. Закон о ценных бумагах 1933 г. и Закон о биржах 1934 г. требовали, чтобы зарегистрированные компании составляли соответствующие формы финансовой отчетности¹.

В США имеются два типа профессиональных и негосударственных аудиторских организаций. Один из них представлен на общенациональном, федеральном уровне и называется Американским Институтом дипломированных присяжных бухгалтеров (AICPA). Этот институт возник в 1887 г. и с тех пор играет ведущую роль в формировании аудиторских кадров. Он удостоверяет квалификацию соискателя, который сдает соответствующие экзамены и получает диплом бухгалтера–аудитора. Институт руководит научной и методической работой в США, публикует монографии и издает ряд журналов по аудиту, среди которых наибольшую популярность имеет «Джорнэл оф Эккаунтенси».

Кроме общенационального Института существуют профессиональные аудиторские организации на уровне отдельных штатов, которые называются обществами дипломированных общественных бухгалтеров. Члены этих обществ имеют право на проведение аудиторских проверок и оказание консультационной

¹ Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: ФИЛИНЪ, 2004. – С. 528.

помощи на территории своих штатов. Бухгалтеры-аудиторы могут заниматься своей деятельностью в рамках частной практики или же быть сотрудниками аудиторских фирм. Наиболее квалифицированные аудиторы ведут преподавательскую работу в университетах и колледжах.

Активный процесс стандартизации аудита начался с 1939 года, когда АICPA учредила Комитет по аудиторским процедурам и он издал первое Положение об аудиторской процедуре. С 1939 г. АICPA начал публиковать бюллетени исследований и отчеты по процедурам аудита – первые оригинальные документы института, касающиеся стандартизации аудита. В первом отчете по процедурам аудита было приведено 7 ключевых положений, лежащих в основе формирования профессии аудитора. В отчете признаны обязательными процедурами аудита изучение инвентарных ведомостей и подтверждение дебиторской задолженности, рекомендовано избирать независимых аудиторов Советом директоров (акционеров компании), а компаниям создавать независимые комитеты по аудиту для наблюдения за внутренними проверками и бухгалтерскими процедурами, сформулированы образцы заключений аудитора по представленной финансовой информации.

70-80-годы XX века в США отмечены повышенным интересом общественности к кругу обязанностей и работе аудиторов. Следствием ряда неудачных проверок, повлекших за собой судебные разбирательства, явились слушания в Конгрессе, создание специальных комиссий для определения роли и ответственности аудитора. Итогом стал вывод о несоответствии между тем, в чем по представлению общества (а значит и клиентов) должен заключаться аудит, и возможностями реального процесса аудита, которые ограничены определенными рамками (в первую очередь – ограничениями по срокам проведения аудиторских проверок) и необходимостью усилить активность Совета по аудиторским стандартам с целью сокращения и дальнейшей ликвидации этого разрыва.

Определения аудита разными организациями в США различаются. Так, например, Американский институт присяжных бухгалтеров определяет аудит как «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает

и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям», а комитет Американской ассоциации бухгалтеров по основным концепциям учета дал такое определение аудиту: «Аудит – это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям»¹.

В настоящее время в США более 100000 аудиторских фирм. Число занятых колеблется от 1 до нескольких тысяч человек. Их можно сгруппировать в 4 категории.

1. «Большая четверка» – это самые крупные фирмы на рынке аудиторских услуг;
2. Остальные национальные фирмы;
3. Крупные местные и региональные фирмы;
4. Малые местные фирмы.

Организационные формы аудиторских фирм – единоличное владение, товарищество или профессиональная корпорация.

В США аудиторы сдают экзамены для получения лицензии по трем специализациям: присяжный бухгалтер; присяжный внутренний аудитор; присяжный аудитор информационных систем.

Европейский стиль ведения двойной бухгалтерии был абсолютно неизвестен в Японии вплоть до середины XIX столетия, когда это островное государство под давлением США наконец отказалось от политики самоизоляции, проводимой с начала XVII века. Считается, что двойная бухгалтерия впервые была представлена в Японии в 1865 году в Эпоху Эдо². На практике она начала применяться после появления соответствующих инструкций Национального банка Японии (1872 г.) и

¹ Бычкова С.М. Аудиторская деятельность: Теория и практика. – СПб.: Лань, 2000. – С. 318.

² Рогоуленко Т.М. Аудит. – М.: Экономистъ, 2006. – С. 356.

публикации Министерством финансов нормативного документа под названием Ginko Boki Seiko (Метод бухгалтерского учета операций в банке).

В 1878 г. были открыты фондовые биржи в Токио и Осаке, а затем стали появляться различные акционерные общества. В 1890 году был принят Коммерческий кодекс, согласно которому акционерные общества были обязаны представлять общественности информацию про имеющиеся активы и бухгалтерский баланс. Именно с этого года в Японии и начинается ощутимый прогресс в развитии бухгалтерского учета.

Значительную роль в формировании аудиторской деятельности в Японии сыграло также налоговое законодательство. Налог на доходы был введен в 1896 г., после чего, кроме обычных бухгалтеров, появились налоговые агенты, предоставлявшие компаниям профессиональные консультации в области уплаты налогов. Таким образом, еще в конце XIX века в Японии существовали две категории бухгалтеров – одни вели учет в компаниях и готовили финансовую отчетность, а другие специализировались на вопросах налогового учета и предоставления консультаций.

Бухгалтерский учет в соответствии с положениями Коммерческого кодекса 1890 года в обязательном порядке подвергался аудиторской проверке со стороны штатных аудиторов. Роль штатного аудитора, была подобна роли внутреннего аудитора в западных странах и от него не требовалось наличие сертификата профессионального бухгалтера. Фактически, эти люди назывались аудиторами номинально и контрольные функции практически не выполняли.

К примеру, в 1909 году были обнаружены факты мошенничества в компании Dai Nihon Seito Co. (в последствии этот прецедент стал известным как «дело Nitto Inc.»). Мошенничество сопровождалось маскировкой незаконных операций в учете и выплатой так называемых «дивидендов», которыми эффективно «закрывали глаза» членам надзорного совета. В результате неожиданное падение цены акций привело к банкротству компании. После этого случая сэр Клод Максвелл МакДональд, в то время британский посол в Японии, решительно указал на необходимость аудиторов.

Таким образом, было положено начало формированию японского аудита по примеру Великобритании, система учета и аудита в которой считалась в начале XX века наиболее развитой и прогрессивной.

В 1948 г. был принят Закон про ценные бумаги и фондовый рынок, который для защиты интересов инвесторов предусматривал обязательное раскрытие необходимой информации в финансовой отчетности и подтверждение ее независимыми аудиторами. Этот закон почти полностью копировал американское законодательство, а именно Закон про ценные бумаги 1933 года и Закон про фондовую биржу, принятый в США в 1934 году¹.

Проблемы возникли в связи с созданием системы аудита, так как профессиональных аудиторов в Японии не существовало, а зарегистрированных бухгалтеров командование оккупационными силами считало неподготовленными для работы в условиях нового законодательства. Вследствие этого в 1948 году был принят Закон про дипломированных общественных бухгалтеров (CPA).

Новый закон предусматривал проведение специального экзамена для зарегистрированных бухгалтеров, которые имели как минимум три года практического опыта. Существовавшая ранее система учета была отменена. Если ранее многие бухгалтера никогда даже не пробовали проводить аудиторские процедуры, то теперь, усилиями командования оккупационных сил, они должны были научиться этому, а также освоить принятые на Западе принципы бухгалтерского учета

Экономические реформы, после Второй мировой войны коснулись также японской налоговой системы. В результате проведенного совещания старая система, связанная с деятельностью налоговых агентов, была отменена, а в 1951 г. был принят Закон про дипломированных общественных налоговых бухгалтеров, действующий по сегодняшний день

Таким образом, пройдя довольно сложный путь, возникли две профессиональные категории японских бухгалтеров. Первая из них –

¹ Редченко К. Бухгалтерский учет и аудит в Японии // Вопросы экономики. – 2006. – № 10. – С. 17.

дипломированные общественные бухгалтеры – выполняет собственно бухгалтерские и аудиторские функции, а вторая, объединяющая налоговых бухгалтеров, специализируется на вопросах налогового учета. Обе профессиональные группы установили довольно сложные требования к экзаменуемым на звание дипломированного бухгалтера и создали свои организации. Только в 1957 году в Японии ввели полномасштабный аудит.

Таким образом, опыт Англии в развитии аудита имел большое влияние на другие страны и прежде всего на США. Аналогичные законы про обязательный независимый аудит позднее были приняты и в США (1887).

В США практика аудита была основана специалистами, получившими образование и прошедшими практическую школу в Великобритании. В 1887 г. была образована Ассоциация аудиторов Америки, а в 1896 г. в штате Нью-Йорк аудиторская деятельность была регламентирована законодательно. В частности, уже тогда должность аудитора мог занимать только дипломированный бухгалтер, сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью. К 1908 г. Ассоциация аудиторов Америки насчитывала свыше 340 членов из 25 штатов.

Изменения в спросе на аудиторские услуги в США в начале XX ст. стали причиной коренных изменений целей аудита. Дальнейшее развитие рыночных отношений требовало больших капитальных вложений, которое приводило к увеличению риска. Для дисконтирования акций на фондовой бирже, получения займов от частных лиц или банковских кредитов и т.п., стало правилом предоставлять заинтересованным лицам финансовую отчетность своей компании, проверенную на предмет ее точности и достоверности. Такие услуги в массовом порядке предоставляли независимые бухгалтеры (аудиторы). В тот же период началось создания разнообразных организаций или союзов профессиональных бухгалтеров, которые требовали от правительств своих стран законодательного оформления их деятельности.

В настоящее время в США зарегистрировано свыше 100000 независимых дипломированных бухгалтеров-аудиторов.

В Японии системы публичного раскрытия финансовой информации и независимого аудита в негосударственном секторе экономики до окончания 2-й мировой войны фактически не существовали

Вследствие не реформированной системы аудита корпоративный контроль в Японии до второй половины 40-х годов XX века был довольно слабым и неэффективным. На фоне весьма ненадежного бухгалтерского учета такой контроль ставил под большой вопрос скорое появление столь нужных Японии иностранных инвестиций. Наконец, в первые послевоенные годы аудиторские фирмы в Японии полностью отсутствовали, а редкие аудиторские проверки проводились отдельными дипломированными бухгалтерами.

В России звание аудитора было введено при Петре I в армии, где должности аудитора совмещали обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. С 1867 г. с введением в России военно-судебной реформы должность армейского аудитора была упразднена.

Попытки создать институт аудита со сдачей экзаменов в России были предприняты в 1889, 1909, 1912, 1928 гг. (институт государственных бухгалтеров-экспертов), но все они закончились провалом из-за отсутствия механизма действия этих органов финансового контроля и экономических предпосылок аудиторской деятельности.

Становление и развитие аудита в современной России прошли несколько этапов¹.

Первый этап (1987–1993 гг.) проходил в условиях отсутствия нормативной правовой базы аудиторской деятельности. Данный период отличался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций, с другой – стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий).

Постановлением Совета Министров СССР от 8 сентября 1987 г. № 1033–245 «О создании советской аудиторской организации»¹ на базе Главного управления

¹ Аудит: Учебник / под ред. В.И. Подольского. – М.: Экономистъ, 2003. – С. 19; Ерофеева В.А., Аудит. – М.: ЮРАЙТ, 2010. – С. 24–25.

валютного контроля Минфина СССР было образовано акционерное общество «Инаудит». Уставный капитал «Инаудита» был определен в 800000 рублей, а основными акционерами стали: Минфин СССР – 55 процентов, Министерство внешней торговли – 10 процентов, Госбанк СССР – 5 процентов, всесоюзные объединения «Автоэкспорт», «Станкоимпорт», «Совфрахт», «Соврыбфлот» и другие – 5 процентов. В «Инаудите» было образовано 10 отделов, которые, имея высококвалифицированный штат, оказывали широкий комплекс услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям. Однако сохранить «Инаудит» как единую структуру не удалось. Хотя «Инаудит» имел высокую организационно–правовую форму по сравнению с хозрасчетными ревизионными группами или кооперативами, все же он был создан на базе государственного контрольного органа, а его учредителями были в основном союзные министерства. В дальнейшем эти министерства продали свою долю капитала коллективу акционерного общества «Инаудит», которое в 1992 году распалось на несколько самостоятельных организаций.

В 1991 году совместно с Конгрессом деловых кругов состоялся Всероссийский съезд аудиторов, где присутствовали 189 представителей российских аудиторских фирм.

У аудиторов появляется своя общественная организация – Аудиторская палата СССР, которая была учреждена 29 марта 1991 года. Ее учредителями стали Министерство финансов СССР, Госбанк СССР, Научно–промышленный союз СССР, Ассоциация бухгалтеров СССР, государственная финансовая академия, Всесоюзная ассоциация коммерческих банков, общество с ограниченной ответственностью «Мосаудит», акционерное общество «Инаудит», журналы «Бухгалтерский учет», «Деньги и кредит», а также ряд других предприятий и научно–исследовательских институтов.

¹ Постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС «Об условиях оплаты труда работников акционерного общества по оказанию аудиторских и консультационных услуг «Инаудит» и его представительств на территории СССР» от 27 апреля 1990 г. № 175/5-153 // Текст постановления официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://taridu.ru/243872092.html> (дата обращения 11.02.2017).

Аудиторская палата на добровольных началах объединила аудиторские ассоциации, фирмы, банковские и страховые организации, специалистов в области аудита и финансов. Цель палаты состояла в содействии развитию аудиторской деятельности в нашей стране. В ее функции входили: координация и поддержка аудиторской службы, разработка методологических рекомендаций и квалифицированных требований к аудиторам, их аттестации, выдача сертификатов на занятие аудитом, контроль за качеством работ. Создание Аудиторской палаты СССР – независимой общественной организации – «было целесообразным шагом в деле создания важной и нужной контролирующей службы, поскольку в условиях рыночной экономики без правдивой, объективной финансовой информации весьма сложно принимать ответственные хозяйственные решения»¹. При аудиторской палате СССР были созданы Центр обучения и повышения квалификации контролеров, научный центр подготовки методологических материалов по аудиту.

Второй этап (декабрь 1993 г. – август 2001 г.) – период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»² (далее – Временные правила аудиторской деятельности), и ряд других документов.

Следует отметить, что в 1992 году был разработан проект закона об аудиторской деятельности, однако в результате политического кризиса в стране он не был принят. И хотя временные правила аудиторской деятельности согласно действовавшему в тот период порядку имели законодательную силу, даже название документа подчеркивало, что это акт переходного периода³.

Данный нормативный акт закреплял понятие аудиторской деятельности, устанавливал права и обязанности аудиторов (аудиторских фирм) и экономических субъектов, определял основы государственного контроля данного вида

¹ Васильчук О.И. История развития и становления бухгалтерского учета и аудита.– М.: Моск. гос. ун-т сервиса, 2001. – С. 116.

² Указ Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263 // СЗ РФ. – 1993. – № 52. – Ст. 5069.

³ Ерофеева В.А. Аудит. – М.: ЮРАЙТ, 2010. – С. 24.

деятельности, в том числе лицензирования и аттестации аудиторов. Как представляется, значение Временных правил аудиторской деятельности в становлении правового обеспечения аудита сложно переоценить, поскольку указанный документ стал первым источником в истории России нормативным правовым актом, регулирующим аудиторскую деятельность.

Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществлялось созданной в данный период Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ¹. За период 1996–2000 гг. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ было разработано и одобрено 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составляющие методическую основу российского аудита.

Очередным звеном в правовом регулировании аудита стало принятие Постановления Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. № 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке»².

Систему организации аудита в банковской деятельности определило «Временное положение об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации», утвержденное приказом Банка России от 18 марта № 02–71³.

Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и

¹ Распоряжение Президента РФ «Об организации работы Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации» от 4 февраля 1994 г. № 54–рп // САПП РФ. – 1994. – № 7. – Ст. 438.

² Постановление Правительства РФ «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» от 7 декабря 1994 г. № 1355 // СЗ РФ. – 1994. – № 33. – Ст. 3451.

³ Приказ Банка России «Временное положение об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации», от 18 марта 1996 г. № 02–71 // Вестник Банка России. – 1996. – №14.

аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих услуг¹.

Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности и Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности был утвержден Постановлением Правительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации»².

Организация проведения аттестации и лицензирования в области аудита соответствующего вида возлагалась на: Министерство финансов РФ (аудит предприятий, объединений, товарных и фондовых бирж, инвестиционных, пенсионных, общественных и других фондов, а также граждан, осуществляющих самостоятельную предпринимательскую деятельность), Федеральную службу по надзору за страховой деятельностью (аудит страховых организаций и обществ взаимного страхования), Центральный банк РФ (аудит банков и кредитных учреждений, а также их союзов и ассоциаций). Указанные органы осуществляли свою деятельность на основе выданной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ генеральной лицензии, для проведения аттестации и лицензирования создавались центральные и межрегиональные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии³.

По данным Департамента финансового контроля и аудита Минфина России, за период 1994–2001 гг. Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией Минфина России было выдано 23600 лицензий (в том числе аудиторским организациям – 14700 и индивидуальным аудиторам – 8900), число действующих лицензий составило около 8900 (в том числе по общему аудиту – 7700, аудиту инвестиционных институтов и аудиту страховщиков – 266). За тот же период Центральной аттестационно-лицензионной комиссией Минфина России утверждено

¹ Ерофеева В.А. Аудит. – М.: Юрайт, 2010. – С. 25.

² Постановление Правительства РФ № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 6 мая 1994 г. // СЗ РФ. – 1994. – № 4. – Ст. 365.

³ Официальное сообщение ЦБ РФ «О создании Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссии ЦБ РФ» от 20 июля 1994 г. // Финансовая газета. – 25.07.1994. – № 30.

к выдаче почти 36500 квалификационных аттестатов. Число действующих квалификационных аттестатов составило 24900¹.

Третий этап (август 2001 г. – декабрь 2008 г.) начался после вступления в силу Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119–ФЗ «Об аудиторской деятельности»² (далее – Закон об аудите 2001 года). Принятие данного закона подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило разработать ряд нормативных правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в России, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему. Как указывал В.И. Подольский, «принятие Федерального закона от 7.08.01 г. № 119–ФЗ «Об аудиторской деятельности» ознаменовало переход к третьему этапу аудиторской деятельности в России, который подтвердил окончательное становление системы российского аудита и определил перспективы его дальнейшего развития. Аудит занял свою нишу среди других видов финансового контроля. Россия приобрела неременный атрибут рыночной экономики – аудит как неотъемлемый элемент социально-экономических преобразований. От качества аудиторских услуг во многом зависит успешная деятельность народнохозяйственного комплекса, эффективность осуществления экономических реформ в Российской Федерации»³.

Закон об аудите 2001 года определял место аудита в финансово–хозяйственной деятельности в качестве ее необходимого равноправного элемента. В Законе об аудите 2001 года впервые было закреплено законодательное определение обязательного аудита и приведены критерии его проведения, определено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. Рассмотрено понятие независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, определен порядок осуществления контроля за работой аудиторских организаций и

¹ Официальное сообщение ЦБ РФ «О создании Центральной аттестационно–лицензионной аудиторской комиссии ЦБ РФ» от 20 июля 1994 г. // Финансовая газета. – 25.07.1994. – № 30.

² Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119–ФЗ // СЗ РФ. – 2001. – № 33. – Ст. 3422.

³ Подольский В.И. Новый Федеральный закон об аудиторской деятельности //Аудиторские ведомости. – 2009. – № 3. – С. 17.

индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов. Одна из статей Закона об аудите 2001 года была посвящена ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите. Но эта норма носила отсылочный характер.

Ряд статей Закона об аудите 2001 года был посвящен вопросам регулирования аудиторской деятельности. В целом Закон об аудите 2001 года представлял собой концептуальный документ, в котором были сосредоточены фундаментальные положения, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации. Впервые данный вид финансовой деятельности получил фундаментальное закрепление. Как отметил Л.З. Шнейдман, «в России сложилась система регулирования аудиторской деятельности, во многом отвечающая международно признанным принципам и моделям»¹.

Рассматриваемый период развития аудиторской деятельности характеризуется укрупнением аудиторских организаций и уходом с рынка неконкурентоспособных субъектов. При этом доля индивидуальных аудиторов была незначительна по сравнению с долей аудиторских организаций на рынке аудиторских услуг. Причина данного факта видится в установленном Законом об аудиторской деятельности 2001 года запрете для индивидуальных аудиторов осуществлять обязательные аудиторские проверки. Общее состояние аудиторского рынка характеризует число лицензий выданных Минфином России в 2006-2008 годах на осуществление аудиторской деятельности. Положение о лицензировании аудиторской деятельности утверждалось Правительством РФ дважды², при этом несколько менялись правила получения лицензии и осуществления лицензирования в целом.

Характеризуя финансовый рынок аудита рассматриваемого периода, необходимо отметить, что Законом об аудите 2001 года предусматривалась выдача квалификационных аттестатов аудиторов четырех видов: общего аудита; аудита кредитных организаций банковских групп банковских холдингов (банковский

¹ Шнейдман Л.З. «Общество вправе контролировать, как аудиторы выполняют свою миссию» // Российский налоговый курьер. – 2009. – № 4. – С. 19.

² Постановление Правительства РФ «О лицензировании аудиторской деятельности» от 29 марта 2002 г. № 190 // СЗ РФ. 2002. – № 14. – Ст. 1298; Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о лицензировании аудиторской деятельности» от 16 февраля 2008 г. № 80 // СЗ РФ. – 2008. – № 8. – Ст. 737.

аудит); аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов (аудит бирж); аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудит страховщиков). Порядок проведения аттестации и квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности были установлены Временным положением о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 12 сентября 2002 г. № 93н¹.

Рассматриваемый этап становления аудита в России закончился принятием нового Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307–ФЗ «Об аудиторской деятельности»² (далее – Закон об аудите 2008 года), что отвечало потребностям как аудиторов, потребителей их услуг, так и государства в целом. Закон об аудите 2001 года, сыгравший положительную роль в становлении отечественного рынка аудиторских услуг, потребовал соответствующих изменений. «Причем коррективы, которых потребовали время и рынок, оказались настолько серьезными, что их не удалось осуществить путем внесения каких–то отдельных изменений в уже действующий правовой акт»³.

Вступление в силу нового закона ознаменовало собой начало нового этапа развития аудита в России. Указанный акт реформировал систему регулирования аудита, скорректировал статус субъектов аудиторской деятельности, по–новому определил виды аудиторских услуг, внес поправки в основания проведения обязательных аудиторских проверок и порядок их проведения, установил иной порядок принятия некоторых нормативных правовых актов, внес изменения в систему финансово–правового регулирования аудита. Таким образом, мы можем говорить о четвертом этапе развития аудиторской деятельности с января 2009 года.

¹ Приказ Минфина РФ «Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации» от 12 сентября 2002 г. № 93н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2002. – № 50. (утратил силу)

² Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307–ФЗ // СЗ РФ. – 2009. – № 1. – Ст. 15.

³ Самойлов Е.А. «Принята новая редакция Закона об аудиторской деятельности» // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2009. – № 1.

Проанализировав историю аудита России, можно сделать некоторые выводы. Аудит представляет собой правовой институт, неразрывно связанный с экономической и политической обстановкой в стране. Правовой институт аудита, будучи элементом надстройки, ограничен рыночной экономикой, построенной на принципах свободы предпринимательской деятельности, иностранного инвестиционного сотрудничества, свободного ценообразования. Происходит формирование рынка, построенного на привлечении денежных средств неограниченного числа лиц. В таких экономических условиях формируется рыночное законодательство об аудиторской деятельности. Рассматриваемый правовой институт возникает как ответ на объективные потребности рыночной экономики и субъектов предпринимательской деятельности. Кроме того, появление аудита в системе правового регулирования общественных отношений в России способствовало становлению и развитию иных правовых институтов (страхования, рынка ценных бумаг и др.)

Вместе с тем история аудита в России показала, что для становления и дальнейшего развития данного правового института требуется государственная воля. Только будучи санкционированным государством в лице соответствующих органов государственной власти, данный вид деятельности получает право на «легальное» существование. Отсутствие государственной воли приводит к тому, что аудит как независимый вневедомственный финансовый контроль, даже будучи объективно необходимым, не получает «прописки» в законодательстве.

Изложенное позволяет говорить о выявленной тенденции: предпосылки появления и развития аудиторской деятельности в России имеют объективные и субъективные основания. Закономерностью правового регулирования аудита является и дальнейшая его корреляция с развитием экономической и политической ситуации в стране. Тесная связь роли, значения аудита, изменений законодательства об аудите с экономической политикой государства очевидна и опирается на положения, выявленные в ходе исторического исследования.

1.2 Источники правового регулирования аудиторской деятельности

Система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности России в настоящее время включает несколько 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. № 307–ФЗ «Об аудиторской деятельности». В соответствии с ч. 1 ст. 1 Закона об аудите 2008 года, данный акт определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Закон об аудите 2008 года вступал в силу поэтапно, следовательно, в переходный период продолжали действовать нормы Закона об аудите 2001 года. В целом принятие Закона об аудите 2008 года повлекло существенные изменения в правовом регулировании аудита и в правовом статусе субъектов аудиторской деятельности. По мнению специалистов, принятие Закона об аудите 2008 года «положило начало формированию новой модели рынка аудиторских услуг»¹.

Согласно ст. 2 Закона об аудите 2008 года аудиторская деятельность осуществляется также в соответствии с Федеральным законом от 1 декабря 2007 г. № 315–ФЗ «О саморегулируемых организациях»² (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

¹ Массарыгина В.Ф. Закон об аудиторской деятельности: новая модель регулирования // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 4. – С. 15.

² Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. № 315–ФЗ // СЗ РФ. – 2007. – № 49. – Ст. 6076.

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.

Находившееся в ст. 2 Закона об аудите 2001 года положение о том, что нормы законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, содержащиеся в других федеральных законах, должны соответствовать данному Закону, не включено в Закон об аудите 2008 года. В литературе совершенно справедливо отмечается, что несмотря на некоторую правовую некорректность данного положения (Закон об аудите не является федеральным конституционным законом), сама идея единого нормативного правового акта, являющегося системообразующим в этой сфере регулирования, была позитивной и отвечающей задаче упорядочения предпринимательского законодательства в целом¹. Поддерживая данное мнение, полагаем желательным восстановление указанного правила в основном законе об аудиторской деятельности. Основным направлением законотворчества в сфере аудита должно стать сохранение и поддержание центральной, основополагающей роли Закона об аудите 2008 года. Это делает целесообразным наличие в данном акте правила о том, что все нормы отдельных законов и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудит, должны соответствовать положениям Закона об аудите 2008 года, которые в силу этого

¹ Андреев В.К. Государственное регулирование аудиторской деятельности // Предпринимательское право. – 2006. – № 1 – С. 18; Шишкин С.Н. Государственное регулирование аудиторской деятельности // Гражданин и право. – № 7. – 2009. – С. 21.

подлежат применению при наличии противоречия между отдельными законами и Законом об аудите 2008 года или между самими этими законами.

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 РФ¹, Налоговым кодексом РФ², Федеральным законом от 2 декабря 1990 г. № 395–1 «О банках и банковской деятельности»³, Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402–ФЗ «О бухгалтерском учете»⁴ и другими федеральными законами⁵.

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 другие.

Далее следует отметить, что указанные положения ГК РФ развиты и детализированы в специальных законодательных актах, регулирующих

¹ Гражданский кодекс РФ (Ч. I) 30 ноября 1994 г. № 51–ФЗ // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.

² Налоговый кодекс РФ (Ч. I) 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

³ Закон РСФСР «О банках и банковской деятельности» от 2 декабря 1990 г. № 395–1 // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. – 1990. – № 27 – Ст. 357.

⁴ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402–ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.

⁵ Кошелев Я.С. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307–ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. URL: <http://dokipedia.ru/> (дата обращения 14.01.2017).

предпринимательскую деятельность. Назовем для примера законы, определяющие правовое положение коммерческих организаций (Федеральные законы от 26 декабря 1995 г. № 208–ФЗ «Об акционерных обществах»¹, от 8 февраля 1998 г. № 14–ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»²), устанавливающие порядок государственной регистрации субъектов предпринимательской деятельности (Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129–ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»)³.

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, регулирующие 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.

При этом некоторые законодательные акты могут быть отнесены как к первой, так и ко второй группе источников. Рассмотрим данный тезис на примере Закона о

¹ Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ // СЗ РФ. – 1996. – № 1. – Ст. 1.

² Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 7. – Ст. 785.

³ Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ // СЗ РФ. – 2001. – № 33. – Ст. 3431.

бухгалтерском учете. С одной стороны, в Законе об аудите 2008 года аудит определяется как независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. При этом отмечено, что «для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402–ФЗ «О бухгалтерском учете», или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами» (ст. 3). Кроме того, в соответствии с п. 10 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете в состав бухгалтерской отчетности включается аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту. Изложенное позволяет отнести Закон о бухгалтерском учете к числу специальных законодательных актов, регулирующих аудиторскую деятельность. С другой стороны, на сами аудиторские организации как на коммерческие организации распространяется требование ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности. В систему источников законодательного регулирования аудиторской деятельности должны быть отнесены акты, определяющие порядок привлечения аудитора к ответственности за совершенные правонарушения. Это Гражданский кодекс РФ (гражданско-правовая ответственность), Кодекс РФ об административных правонарушениях (административная ответственность), Уголовный кодекс РФ (уголовная ответственность). Данные нормы не носят отсылочного характера, а содержат конкретные правила, определяющие правовое положение аудиторов и аудиторских организаций. Наряду с этим к индивидуальным аудиторам и аудиторским организациям как субъектам предпринимательской деятельности могут применяться и иные нормы указанных кодифицированных актов. Например, индивидуальные аудиторы и аудиторские организации могут быть привлечены к ответственности по статье 14.3 КоАП РФ «Нарушение законодательства о рекламе», статье 14.11

«Незаконное получение кредита», статье 14.12 «Фиктивное или преднамеренное банкротство»; и др.

Необходимо отметить, что требование о проведении ежегодной обязательной аудиторской проверки предусмотрено как самим Законом об аудите 2008 года, так и иными федеральными законами (п. 6 ст. 6 Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 275–ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»¹, ст. 28 Федерального закона от 25 апреля 2002 г. № 40–ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств»², ст. 5 Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 208–ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»³ и др.). Так, в силу п. 6 ст. 6 Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» годовая бухгалтерская отчетность некоммерческой организации, связанная с формированием целевого капитала, использованием, распределением дохода от целевого капитала, подлежит ежегодному обязательному аудиту, если балансовая стоимость имущества, составляющего целевой капитал, превышает на конец отчетного года 20 миллионов рублей. В силу ст. 28 Федерального закона от 25 апреля 2002 г. № 40–ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» финансовая деятельность профессионального объединения страховщиков подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Независимая аудиторская организация и условия договора, который обязано с ней заключить профессиональное объединение страховщиков, утверждаются общим собранием членов профессионального объединения.

Вместе с тем, как представляется, указанные и иные законодательные акты не регулируют по существу аудиторскую деятельность, а лишь устанавливают требование проведения обязательной аудиторской проверки. Сам порядок

¹ Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ // СЗ РФ. – 2007. – № 1. – Ст. 38.

² Федеральный закон «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 18. – Ст. 1720.

³ Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. № 208–ФЗ // СЗ РФ. – 2010.– № 31. – Ст. 4177.

проведения проверки определяется Законом об аудите 2008 года. Следует ли в таком случае законодательные акты, содержащие норму об обязательной аудиторской проверке, но не регулирующие по существу порядок проведения, включать в систему источников правового регулирования аудиторской деятельности¹? Представляется, что на этот вопрос следует дать отрицательный ответ. 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 РФ² 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. К таким подзаконным правовым актам, в частности, относится Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации»³, которым утверждено Положение о Министерстве финансов Российской Федерации.

Являясь федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики 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 29 декабря 2009 г. № 146н «О создании Совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа»⁴.

¹ Правовые основы бухгалтерского учета: учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. – М.: Проспект, 2010. – С. 265.

² Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. – 25.12.1993. – № 237.

³ Постановление Правительства РФ «О Министерстве финансов Российской Федерации» от 30 июня 2004 № 329 // СЗ РФ. – 2004. – № 31. – Ст.3258.

⁴ Приказ Минфина России «О создании Совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа» от 29 декабря 2009 г. № 146н. Текст приказа официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12075824/#12075824> (дата обращения 16.01.2017).

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». 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 бухгалтерской отчетности (утв. Минфином России 23 апреля 2004 г.)¹, 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.)² 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 с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307–ФЗ

¹ Методические рекомендации Минфина России «Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности» от 23 апреля 2004 г. Текст документа официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/arhiv/standarts/metodik> (дата публикации 12.05.2004).

² Методические рекомендации Минфина России «Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг» от 23 апреля 2004 г. Текст документа официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/arhiv/standarts/metodik/> (дата публикации 12.05.2004).

«Об аудиторской деятельности»¹.

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 смыслах.

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 т.п.), которые служат руководством для лиц данной профессией выполнении ими своих обязанностей. Слово «стандарт» переводится как «образец», т.е. набор общепринятых требований к работе. Профессиональные стандарты устанавливают минимальный уровень исполнения и качества.

В отличие от процедур аудита, стандарты являются мерой качества исполнения работы. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают определенный уровень гарантии результатов проверки². Утверждая стандарты как обязательные правила осуществления деятельности, государство определяет тот минимальный необходимый норматив качества, который будет им в дальнейшем

¹ Информационное сообщение Минфина РФ для пользователей аудиторских услуг в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 21 января 2009 г. // [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/ru/> (дата публикации 21.01.2009).

² Бычкова С.М. Международные стандарты аудита. – М.: Проспект, 2008. – С. 12.

контролироваться и подтверждаться. В случае выявления отступления от заявленной в стандарте модели поведения, у контролирующих органов возникает право привлечения субъекта к ответственности.

Значение стандартов состоит в том, что они:

- обеспечивают приемлемое качество аудиторской проверки;
- способствуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс проведения аудиторской проверки;
- повышают престиж профессии;
- облегчают аудиторам ведение переговоров с клиентами;
- обеспечивают взаимосвязь отдельных элементов аудиторского процесса.

Основное значение стандартов заключается в том, что если в судебном разбирательстве будет доказано последовательное использование аудитором стандартов, то с аудитора может быть снята значительная часть ответственности¹.

Статья 7 Закона об аудите 2008 года выделяет:

- международные стандарты аудиторской деятельности;
- стандарты саморегулируемой организации аудиторов.

С 2017 года для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной за любые отчетные периоды, применяются международные стандарты аудита (далее – МСА), введенные Приказами Минфина России от 24.10.2016 № 192н², от 09.11.2016 № 207н³, при этом, если договор на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации был заключен до 01.01.2017 года, аудит может проводиться в соответствии со стандартами, действовавшими до вступления в силу данных МСА.

¹ Бычкова С.М. Международные стандарты аудита. – М.: Проспект, 2008. – С. 153.

² Приказ Минфина России «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» от 24 октября 2016 г. № 192н [Электронный ресурс]. URL: <https://pravo.gov.ru> (дата обращения 4.02.2017).

³ Приказ Минфина России «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» от 9 ноября 2016 г. № 207н [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 4.02.2017).

Заметим, что Закон об аудите 2008 года отказался от единого понятия Правил (стандартов) аудиторской деятельности, тогда как в Законе об аудите 2001 года оно присутствовало. Так, ст. 9 Закона об аудите 2001 года содержала следующую дефиницию: «Правила (стандарты) аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации».

Говоря о сфере действия МСА, Закон об аудите 2008 года (ч. 1 ст. 7) устанавливает, что они являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Разработкой стандартов на международном уровне занимается международное профессиональное объединение аудиторов и бухгалтеров – Международная федерация бухгалтеров (далее – МФБ) – International Federation of Accountants (IFAC). МФБ была основана 7 октября 1977 года с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учёта, финансовой отчетности и аудита¹.

Основными направлениями деятельности МФБ являются:

- разработка, продвижение и поддержание высокого качества мировых профессиональных стандартов и Кодекса этики МФБ;
- активная поддержка конвергенции профессиональных стандартов;
- поиск путей непрерывного совершенствования качества аудита и финансового менеджмента.

МФБ стремится создать глобальную систему стандартов, соответствующую международным требованиям, предъявляемым бухгалтерской профессии в бизнесе, государственном секторе образовании. В качестве основных элементов этой системы выступают: Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (IFAC), Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты образования (МСО), Международные аудиторские стандарты государственного сектора (МАСГС).

¹ Панкова С.В. Международные стандарты аудита. – М.: Магистр, 2013. – С. 10.

В настоящее время членами МФБ являются 163 профессиональных объединения аудиторов и бухгалтеров из 118 стран мира. Федерация объединяет более 2,5 млн бухгалтеров и аудиторов, занимающихся как частной практикой, так и занятых в промышленности, торговле, государственном секторе, образовании.

Россия в МФБ представлена следующими профессиональными объединениями:

– Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – полноправный член МФБ с 2001 года;

– Российская коллегия аудиторов – ассоциированный член (член–наблюдатель) с 2000 года¹.

Ч. 2 ст. 7 Закона об аудите 2008 года помимо международных стандартов аудиторской деятельности предусматривает принятие стандартов саморегулируемой организации аудиторов. Анализ законодательной нормы позволяет квалифицировать указанные акты как локальные.

Стандарты саморегулируемой организации аудиторов:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным МСА, если это обуславливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить МСА;

3) не должны создавать препятствий осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) обязательны для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

Так же законодатель относит к источникам Кодекс профессиональной этики аудиторов² (далее – Кодекс).

Профессиональная этика представляет собой систему нравственных норм, моральных принципов специалиста, составленную с учетом особенностей его

¹ Бычкова С.М. Международные стандарты аудита. – М.: Проспект, 2008. – С. 156.

² Кодекс профессиональной этики аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4). Документ официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/902369625> (дата обращения 21.02.2017).

профессиональной деятельности. Нравственные, морально-этические нормы тесно связаны с нормами письменного позитивного права. В комплексе они поддерживают друг друга в процессе упорядочения и регулирования общественных отношений, способствуют позитивному воздействию на личность субъекта общественных отношений, формированию у граждан должной юридической и нравственной культуры, а также правового сознания.

Единство морально-этических и правовых норм обуславливает повышение их потенциала как социальных регуляторов, обеспечивает всестороннее воздействие на общественные отношения вследствие оптимального совмещения этической и правовой составляющих. Поэтому этическим принципам и нормам придается достаточно высокое значение, особенно в таких общественно значимых профессиях, как адвокат, аудитор, нотариус и т.п. В частности, работа по разъяснению и обеспечению исполнения этических норм, содержащихся в Кодексе профессиональной этики аудиторов, лежит на саморегулируемых организациях (СРО) аудиторов.

Согласно п. 3 ст. 7 Закона об аудите 2008 года Кодекс профессиональной этики аудиторов представляет собой «свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности». Такое же определение приводится и в п. 1.2 Кодекса.

Требования профессиональной этики, содержащиеся в Кодексе, применимы во всех случаях оказания аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

Кодекс закрепляет следующие этические принципы, обязательные для аудиторов: честность; объективность; профессиональную компетентность и должную тщательность; конфиденциальность; профессиональное поведение.

Что касается значения Кодекса как источника правового регулирования аудиторской деятельности, его можно квалифицировать в качестве обычая делового оборота, применяемого в рассматриваемой сфере предпринимательской деятельности — сфере аудита. Это подтверждается, подтверждается, например, положениями, установленными в Распоряжении ФКЦБ РФ от 4 апреля 2002 г. №

421/р «О рекомендации к применению Кодекса корпоративного поведения»¹: «Этические нормы, используемые в деловом сообществе, — это сложившаяся система норм поведения и обычаев делового оборота, не основанная на законодательстве и формирующая позитивные ожидания в отношении поведения участников корпоративных отношений».

1.3 Понятие, цели и соотношение аудита с аудиторской деятельностью

В России применяются понятия аудиторской деятельности и аудита, установленные Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307–ФЗ «Об аудиторской деятельности».

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

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – БФО) аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Под БФО аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная действующим Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402–ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» не вносит изменений в правоотношения, связанные с аудитом.

Аудиторская деятельность не подменяет функции контроля за достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

Аудиторская деятельность является предпринимательской в значении, используемом в ГК РФ, с учетом правовых ограничений, установленных в отношении данного вида деятельности федеральным законодательством.

¹ Распоряжение ФКЦБ РФ «О рекомендации к применению Кодекса корпоративного поведения» от 4 апреля 2002 № 421/р // Вестник ФКЦБ России. –2002. – № 4.

Аудиторская деятельность направлена на удовлетворение потребностей конкретных лиц, общества, государства в достоверной информации о финансовом состоянии экономических субъектов.

Аудит может проводиться исключительно субъектами предпринимательской деятельности, то есть юридическими лицами (организациями) либо физическими лицами (гражданами) – индивидуальными предпринимателями.

В современных отношениях аудит рассматривается как элемент рыночной инфраструктуры общества. Предметом аудиторской деятельности является возмездное оказание услуг по обеспечению пользователей достоверной информацией БФО, используемой для принятия обоснованных решений. Субъекты независимого финансового контроля осуществляют свою предпринимательскую деятельность на возмездной договорной основе. Аудит оплачивается не лицами, заинтересованными в информации об экономическом субъекте, а самими проверяемым экономическим субъектом.

Согласно мировой практике, а также в соответствии с Законом об аудите 2008 года целью аудита является выражение мнения о достоверности БФО аудируемых лиц в существенных отношениях. Под достоверностью БФО в существенных отношениях понимается степень точности данных БФО, позволяющая квалифицированному пользователю делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности экономического субъекта и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Цель аудита считается достигнутой, если мнение аудитора содержит объективную оценку достоверности, полноты, точности отражения в БФО активов и обязательств экономического субъекта за определенный период, соответствия принятой учетной политики положениям действующих нормативных актов. Мнение аудитора призвано способствовать росту доверия к БФО.

Такое понимание аудита позволяет более широко трактовать его задачи. Целью аудита является объективное мнение о достоверности отчетности. Но при этом под достоверностью понимается не только точность отражения в бухгалтерской отчетности, совершенных хозяйственных операций. Аудитор должен

сформировать свое мнение об имущественном и финансовом состоянии аудируемого предприятия, т.е. он обязан дать определенные оценки финансовому состоянию предприятия. Фиксация внимания пользователей отчетности на реальном финансовом состоянии организации имеет очень большое значение, поскольку пользователи отчетности в условиях рыночной экономики очень часто не являются специалистами в области бухгалтерского учета и не могут самостоятельно делать выводы из отчетности.

Таким образом, основные задачи аудита связаны с выражением мнения о легитимности деятельности субъекта хозяйствования, достоверности его отчетности и о возможности непрерывного функционирования (т.е. способности выполнять все принятые обязательства).

Из выше сказанного можно сделать вывод, что задачи аудита – это действия, призванные обеспечить достижение заданной цели. Для достижения цели аудита устанавливается правильность составления документов, входящих в состав БФО, в первую очередь баланса, отчета о прибылях и убытках, оценивается достоверность пояснений к указанным документам.

При этом устанавливается:

- полнота отражения активов и обязательств;
- полнота использования в отчетности финансово–хозяйственной документации;
- наличие либо отсутствие отклонений фактической методики оценки активов и обязательств от принятой в утвержденной учетной политике.

Проверка отчета о прибылях и убытков имеет существенное значение для установления правильности расчета балансовой прибыли.

Применительно к налогам, сборам и прочим обязательным платежам, исчисляемым на основе данных бухгалтерского учета, устанавливается соответствие показателей документов бухгалтерского учета содержанию соответствующих документов налогового и иного административного финансового контроля.

Для формирования и представления обоснованного мнения о достоверности БФО в целом аудитор должен составить обоснованное мнение по следующим ключевым вопросам, оказывающим существенное влияние на показатели БФО:

общая приемлемость БФО – соответствует ли БФО совокупности предъявляемых к ней требований, не содержит ли противоречивых сведений;

обоснованность – существуют ли основания для включения в БФО отраженных в ней сумм;

законченность – отражены ли в БФО все надлежащие суммы, все ли активы принадлежат экономическому субъекту, все ли отраженные обязательства имеют к нему отношение;

оценка – все ли статьи БФО оценены правильно, подсчитаны безошибочно;

разделение – отнесены ли финансово-хозяйственные операции, проведенные незадолго до даты составления баланса или непосредственно после этой даты, именно к тому периоду, в котором они были проведены;

аккуратность – соответствуют ли суммы, отражающие результаты отдельных операций, данным регистров аналитического и синтетического учета, главной книги, оборотно-сальдовой ведомости и иных накопительных документов;

раскрытие – все ли статьи занесены в отчетность, правильно ли отражены в соответствующих отчетных документах и приложениях к ним.

Проследим динамику изменения понятия «аудит» по основополагающим нормативным правовым актам, регулировавшим аудиторскую деятельность в России.

Временные правила аудиторской деятельности¹, действовавшие до принятия Закона об аудите 2001 года, давали такое определение: «Аудиторская деятельность – аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований

¹ Указ Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») от 22 декабря 1993 г. № 2263 // Российская газета. – 29.12.1993. – № 239.

экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг». Однако в Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности аудиторская деятельность определялась двояко: 1) с точки зрения Временных правил аудиторской деятельности понятие, тождественное аудиту; 2) с точки зрения правил (стандартов) аудиторской деятельности и опыта работы аудиторов в последующие годы более широкое понятие, определяющее деятельность аудиторов, включающее как собственно аудит (аудиторскую проверку с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности), так и сопутствующие аудиту услуги.

В соответствии со ст. 1 Закона об аудите 2001 года, аудиторская деятельность, аудит определялись как предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. В приведенном определении законодатель отождествлял понятие аудита и аудиторской деятельности.

Такое смешение двух понятий виделось неверным, и, в научной литературе трактовалось в качестве недостатка Закона об аудите 2001 года. Многие специалисты в период действия Закона об аудите 2001 года писали, что логично называть аудитом собственно проверку отчетности на предмет ее достоверности, а аудиторской деятельностью совокупность аудита и сопутствующих услуг. Так, В.И. Подольский указывал на то, что ранее принятая трактовка была более четкой и необходимо вернуться к ней, чтобы избежать неопределенности трактовки понятий «аудиторская деятельность» и «аудита»¹. В. В. Нитецкий также подчеркивал, что «целесообразно различать собственно аудит как контроль и удостоверение достоверности финансовых отчетов предприятий и деятельность аудиторских фирм, которая обычно сводится не только к проверкам, но и включает всевозможные иные услуги в области финансов и бухгалтерского учета»². Законом об аудите 2008 года указанная позиция была воспринята.

¹Подольский В.И. Постатейный комментарий. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». – М.: Юнити–Дана, 2004. – С. 24.

² Нитецкий В.В. Аудит: цель и задачи // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 3. Цит. по: Танков В.А. Аудит. – М.: Юриспруденция, 2014. – С. 22.

Слово «аудит» происходит от латинского «*audio*», что означает буквально «он слышит». В соответствии с глоссарием международных терминов контроля «*audit*» – это обзор деятельности и операций организации для того, чтобы убедиться, что они выполняются в соответствии с утвержденными целями, бюджетом, правилами, стандартами¹. В современном толковом словаре под термином «аудит» понимается «независимая экспертиза финансовой отчетности предприятия, проводимая квалифицированными специалистами (аудиторами)»².

Английский ученый Р. Адамс определяет аудит как «независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом»³.

В США аудит рассматривают в качестве процесса, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям⁴. Американский профессор Дж. Робертсон, определяя аудит как «деятельность, направленную на уменьшение предпринимательского риска», предлагает следующее понятие аудита: «Аудит – это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов»⁵.

Л. И. Булгакова приходит к выводу о двух значениях понятия «аудит». В узком смысле, пишет автор, «аудит – вид предпринимательства, профессиональная деятельность аудиторских организаций, созданных в качестве осуществляющих коммерческую деятельность юридических лиц, а также граждан – индивидуальных

¹ Банковский контроль и аудит / под ред. Н.В. Фадейкиной. – М.: Финансы и статистика, 2002. Цит. По: Ершова И.В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. – М.: Юриспруденция, 2012. – С. 117.

² Солганик Г.Я. Толковый словарь. – М.: АСТ:Астрель, 2008. – С.29.

³ Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. Цит. по: Танков В.А. Аудит. – М.: Юриспруденция, 2014. – С. 27.

⁴ Арнс Э.А., Лоббск Дж. К. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 2001. Цит. по: Танков В.А. Аудит. – М.: Юриспруденция, 2014. – С. 28.

⁵ Робертсон Джек К. Аудит / пер. с англ. – М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1993. Цит. по: Р.П. Булыга. Аудит. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – С. 76.

аудиторов, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица в установленном законом порядке. Отношения по поводу осуществления аудита профессионалами – специальными субъектами, регулируются Законом об аудите. В широком смысле аудит – совершение проверок финансово–хозяйственной деятельности организации либо гражданина, самостоятельно занимающегося предпринимательской деятельностью, со стороны органов и лиц, выполняющих аудиторскую функцию в рамках предоставленных им полномочий. В этом случае отношения, возникающие между проверяемым лицом и аудитором, не попадают в сферу действия Закона об аудите, а регулируются другими нормативными правовыми актами¹.

Некоторые авторы приводят сущностные определения аудита, понимая его в качестве проверки, экспертизы, ревизии. Так, Ю.А. Данилевский полагает, что «аудит есть независимая проверка годовой финансовой отчетности, составленной хозяйствующими субъектами в соответствии с законом о бухгалтерском учете, с целью установить достоверность, полноту, точность отражения активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов за год»². А.Л. Руф определяет аудит как «независимую экспертизу финансовой отчетности коммерческих предприятий уполномоченными на то лицами (аудиторами) с целью подтверждения ее достоверности для государственных налоговых органов и собственников»³. А.Ф. Аксененко полагает, что «аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности

¹ Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Wolters Kluwer, 2005. – С. 8, 9. Цит. По: Ершова И.В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. – М.: Юриспруденция, 2012. – С. 119.

² Данилевский Ю.А. Аудит и основные направления аудиторской деятельности: учебное пособие. – М.: Аудит Юнити, 1994. – С. 53. Цит. По: Ершова И.В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. – М.: Юриспруденция, 2012. – С. 53.

³ Руф А.Л. Аудит в России // Аудитор. – 1998. – № 8. Цит. по: Р.П. Булыга. Аудит: учебник для студентов высшего проф. образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика». – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – С. 78.

хозяйствующего субъекта»¹. По мнению П.И. Камышанова, «аудит можно определить, как своеобразную экспертизу бизнеса»².

Таким образом, считаем, что смещение понятий аудита и аудиторской деятельности является неверным, т.к. понятие аудита шире, чем понятие аудиторской деятельности. Что и подтверждается новым Законом об аудите 2008 г.

¹Аксененко А.Ф. Аудит: современная организация и развитие // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 4. – С. 31.

² Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М., 2006. – С. 110; Камышанов П.И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проведения проверок). – М.: Юриспруденция, 2005. – С. 28.

2 СУБЪЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1 Правовой статус аудитора и аудиторской организации

Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций (ст. 4 Закона об аудите 2008 года).

Реестр аудиторов и аудиторских организаций – систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов.

Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций – свод реестров аудиторов и аудиторских организаций. Ведение контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется уполномоченным федеральным органом (Минфином России). Положение о порядке ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов утверждено приказом Минфина России от 30 октября 2009г. № 111н¹.

Анализ законодательной дефиниции аудитора позволяет говорить о том, что основными квалифицирующими признаками статуса аудитора являются:

- а) наличие квалификационного аттестата аудитора;
- б) членство в одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Рассмотрим правовой статус субъектов аудиторской деятельности подробнее. Индивидуальными аудиторами являются индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность (п. 6 ст. 1 Закона об

¹ Приказ Минфина России «Об утверждении Положения о порядке ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов» от 30 октября 2009 г. №111н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – № 5.

аудите 2008 года). Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии с Законом об аудите 2008 года. Следовательно, условием осуществления аудитором самостоятельной аудиторской деятельности является регистрация его в качестве индивидуального предпринимателя. Наличие статуса индивидуального предпринимателя дает возможность аудитору как профессионалу самостоятельно выходить на рынок аудиторских услуг от своего имени, от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Индивидуальный аудитор отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом, т.е. несет повышенную имущественную ответственность, характерную для индивидуального предпринимателя.

Таким образом, наличие профессионального статуса аудитора и статуса индивидуального предпринимателя – это те квалифицирующие признаки, которые необходимы физическому лицу для того, чтобы стать субъектом аудиторской деятельности.

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии со ст. 1 Закона об аудите 2008 года, если иное не предусмотрено данным Законом. Индивидуальные аудиторы не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, т.е. для них установлена исключительная правоспособность.

В силу ч. 7 ст. 1 Закона об аудите 2008 года индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности: 1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование; 2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций; 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование; 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией; 5) юридическую помощь в

областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления; 6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; 7) оценочную деятельность; 8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; 9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях; 10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Следует отметить, что в литературе встречается ошибочное мнение о том, что перечень прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг определенный Законом об аудите 2008 года является исчерпывающим¹. На открытость перечня указывают слова «в частности», его предваряющие. Данный вывод подтвержден и Минфином России.

Согласно Информационному сообщению Минфина России от 28 января 2010 г. «Для пользователей аудиторских услуг»² приведенный в п. 1–10 ч. 7 ст. 1 Закона об аудите 2008 года перечень услуг, которые аудиторские организации, индивидуальные аудиторы могут оказывать наряду с аудиторскими услугами, не является исчерпывающим.

Услуги, указанные в ч. 7 ст. 1 Закона об аудите 2008 года, не являются аудиторскими услугами в смысле указанного Закона. Исходя из этого, данные услуги могут оказываться не только аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. В литературе по аудиту прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги принято классифицировать по различным основаниям.

¹ Предпринимательское право Российской Федерации: учебник / отв. ред. Е.П. Губин, П.Г. Лахно. – М.: Норма ИНФРА-М, 2010. – С. 741.

² Информационное сообщение Минфина России «Для пользователей аудиторских услуг» от 28 января 2010 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minin.ru> (дата публикации 28.01.2010).

В зависимости от характера услуг их делят на услуги контроля, действия и информационные¹.

Услуги контроля подразумевают, что аудитор контролирует правильность и обоснованность отражения фактов хозяйственной деятельности, начисления налоговых платежей и др. Услуги контроля включают в себя услуги по проверке документов на предмет их соответствия определенным критериям (например, контроль ведения учета)².

К услугам действия относятся услуги по созданию документов, ранее не созданных экономическим субъектом. К услугам действия относятся, например, разработка инвестиционных проектов, составление бизнес планов; постановка бухгалтерского учета, его ведение и восстановление; постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций и др.

К информационным услугам относятся консультационные услуги, проведение обучения, семинаров, информационное обслуживание и т.п.

По совместимости с аудитом прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги делят на услуги, совместимые с аудитом, и услуги, не совместимые с аудитом³.

К услугам, не совместимым с аудитом финансовой отчетности, относятся услуги по ведению бухгалтерского учета, восстановлению бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской отчетности. Совмещение иных прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг с собственно аудитом не запрещено Законом об аудите 2008 года. При оказании совместимых услуг их можно выполнять одновременно или непосредственно перед проведением обязательной проверки; допускается также включение совместимых услуг в общий перечень услуг по договору обязательного ежегодного аудита. По данным статистики, порядка 20 процентов объема прочих услуг составляют услуги, оказанные клиентам, в отношении бухгалтерской отчетности которых та же аудиторская организация

¹ Ерофеева В.А. Аудит. – М.: ЮРАЙТ, 2010. – С. 71.

² Юдина Г.А. Основы аудита. – М.: Кнорус, 2009. – С. 22.

³ Суйц В.П. Аудит. – М.: ИНФРА-М, 2008. – С. 22; Ерофеева В.А. Аудит. – М.: ЮРАЙТ, 2010. – С. 73–74; Юдина Г.А. Основы аудита. – М.: Кнорус, 2009. – С. 21–22.

проводила аудит. При этом доля таких услуг в крупных аудиторских организациях более чем в 2,5 раза превышает аналогичный показатель малых и средних аудиторских организаций.

Проанализировав прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, Р.Н. Аганина пришла к выводу о том, что «необходимо различать прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги, и иные, которые вправе оказывать аудитор. Полагаем, что ряд перечисленных в п. 7 ст. 1 Закона об аудиторской деятельности услуг не имеют отношения к аудиторской деятельности (составление бизнес планов, разработка и анализ инвестиционных проектов, консультирование по вопросам реорганизации юридического лица). В связи с чем предлагаем уточнить квалификацию услуг, указанных в п. 7 ст. 1 Закона об аудиторской деятельности, указав прочие, связанные с ней, и иные услуги»¹. Считаем, что данный вывод может быть поддержан.

Отметим, что в целом по стране на долю услуг по проведению аудита приходится более 46,5 процентов всего объема оказанных аудиторских услуг. Однако структура аудиторских услуг в центре и регионах неодинакова. В городах Москве и Санкт-Петербурге преобладающими являются прочие услуги (соответственно 56,9 процентов и 55 процентов). В других регионах основным видом услуг по-прежнему является проведение аудита (почти 60 процентов). Такая же неравномерность имеет место в отношении федеральных округов. В Приволжском, Сибирском и Дальневосточном федеральных округах доля услуг по проведению аудита превышает 60 процентов. В Центральном (без Москвы) и Южном федеральных округах она составляет порядка 57 процентов, в Уральском – 55 процентов, в Северо-Западном – 47процентов².

Права и обязанности индивидуального аудитора определены ст. 13 Закона об аудите 2008 года.

¹Аганина Р.Н. Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ.: дисс. ... канд. юрид.наук. – М., 2009. – С. 60.

² Статистические данные представлены на основе официальных данных Минфина России [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minin.ru> (дата обращения 30.03.2017).

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;

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

3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудита вопросам;

4) отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях: а) не предоставления аудируемым лицом всей необходимой документации; б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

5) страхования ответственности за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственности за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;

б) осуществления иных прав, вытекающих из договора оказания аудиторских услуг.

При проведении аудита индивидуальный аудитор обязан: 1) предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов; 2) передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг; 3) обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе

проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены; 4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Оценивая предусмотренный Законом об аудите 2008 года перечень прав и обязанностей индивидуальных аудиторов, можно отметить, что в целом он адекватен целям и сущности аудита. Вместе с тем вызывает недоумение отсутствие в списке обязанностей индивидуальных аудиторов обязанности по соблюдению при осуществлении аудиторской деятельности требований законодательства и других нормативных правовых актов Российской Федерации, а также стандартов аудиторской деятельности, кодекса профессиональной этики аудиторов. При этом если в отношении стандартов и Кодекса профессиональной этики аудиторов правило их императивности для аудиторов содержится в ст. 7 Закона об аудите 2008 года, то требование соблюдения законодательных норм в данном акте четко не выражено. Его формулирование как обязанности для субъектов аудиторской деятельности является неотъемлемым элементом соблюдения принципа законности.

Закон об аудите 2001 года предусматривал обязанность аудиторов соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательства и других нормативных актов Российской Федерации, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности, а Временные правила аудиторской деятельности – обязанность неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательства Российской Федерации.

Полагаем, что норма, обязывающая индивидуальных аудиторов (равно как и аудиторские организации) соблюдать императивные требования законодательных и иных нормативных правовых актов, должна быть восстановлена в Законе об аудите 2008 года.

Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, установлены ст. 14 Закона об аудите 2008 года и корреспондируют правам и обязанностям аудитора.

В соответствии со ст. 4 Закона об аудите 2008 года аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним

и аудиторской организацией, в праве участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных Законом об аудите 2008 года. Субъектом, осуществляющим аудиторскую деятельность, будет являться сама аудиторская организация.

Таким образом, анализ Закона об аудите 2008 года позволяет говорить о том, что субъектами аудиторской деятельности являются индивидуальные аудиторы и аудиторские организации.

Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов (ст. 3 Закона об аудите 2008 года).

Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации, членом которой такая организация является. Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, которые должны быть едиными для всех аудиторских организаций – членов саморегулируемой организации аудиторов и не должны противоречить требованиям, предусмотренным ч. 2 ст. 18 Закона об аудите 2008 года.

Указанной статьей установлены следующие требования к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов: 1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно–правовой форме, за исключением публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия; 2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех; 3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой

организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процентов; 4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае, если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией; 5) безупречная деловая репутация; 6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы; 7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею; 8) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудиторской организации коммерческая организация подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление о вступлении, а также представляет следующие документы: 1) учредительные документы; 2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц; 3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами; 4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой

организации, является аудиторской организацией; 5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации; 6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней; 7) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы; 8) иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация может являться членом только одной саморегулируемой организации аудиторов.

Анализ требований, предъявляемых к аудиторским организациям Законом об аудите 2008 года, позволяет сделать вывод о том, что их объем существенно расширен по сравнению с положениями Закона об аудите 2001 года. В то же время сокращен минимальный численный состав аудиторов (с пяти до трех).

Как справедливо полагают специалисты, введение новых требований к аудиторским организациям призвано исключить любые ситуации, направленные на создание конфликта интересов¹, гарантировать соблюдение принципа независимости аудиторов.

Вместе с тем справедливость требований к формированию (а во многих случаях – реформированию по новым правилам) уставного (складочного)

¹ Городилов М.А. Законодательное регулирование аудиторской деятельности: старое и новое // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 3. – С. 43.

капитала аудиторской организации разделяется далеко не всеми профессиональными аудиторами¹.

Представляется, что соблюдение положений, касающихся формирования уставного (складочного) капитала, будет способствовать профессионализму политики аудиторской организации. Напомним, что подобная норма ранее была предусмотрена нормативными правовыми актами по аудиту. Пунктом 2 Постановления Правительства РФ от 6 мая 1994г. № 4823 определялось, что в целях обеспечения дополнительных гарантий независимости аудиторских фирм при осуществлении ими аудиторской деятельности необходимо установить, что аудиторские фирмы осуществляют свою деятельность при условии, если в их уставном капитале (уставном фонде) доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) получившим лицензии аудиторским фирмам, составляет не менее 51 процентов. Решением Верховного Суда РФ⁴ указанный пункт постановления был признан недействительным в силу того, что подобные ограничения могут вводиться только законами, а не подзаконными нормативными правовыми актами. Возврат к ранее действовавшему правилу о преобладающей в уставном капитале общества доле, принадлежащей аудиторам, находил поддержку среди специалистов².

Анализ данных норм Закона об аудите 2008 года позволяет говорить о том, что в ситуации, когда аудитор ведет деятельность, работая в аудиторской организации, налицо двойное, или «параллельное» членство субъектов в саморегулируемых организациях аудиторов: членом организации должны быть и сам аудитор, и аудиторская организация. При этом не запрещены и, соответственно, возможны ситуации, при которых указанные субъекты приобретут членство в различных саморегулируемых организациях. А учитывая то, что участниками (учредителями) саморегулируемых организаций аудиторов могут быть аудиторы и (или) аудиторские организации, мы получаем целый «снежный ком» членства в саморегулируемых организациях аудиторов.

¹Добрикова О. Аудиторы против нового закона // ЭЖ–Юрист. – 2009. – № 4.

²Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Wolters Kluwer, 2008. – С. 54.

Такое положение вещей становится возможным, поскольку Закон об аудите 2008 года, сохраняя по данному вопросу преемственность Закона об аудите 2001 года, признает субъектами аудиторской деятельности и индивидуальных аудиторов, и аудиторские организации. При этом для каждого из указанных субъектов аудита предусматривается обязательное членство в саморегулируемых организациях. Насколько это приемлемо, и окажется ли жизнеспособным такой правовой механизм саморегулирования аудита? Конечно, для квалифицированного ответа на поставленный вопрос требуются проведение серьезных исследований рынка аудиторских услуг России и нарабатанная практика жизни по новому закону. Однако нельзя забывать и о том, что система саморегулирования как замена лицензирования и обязательное членство в саморегулируемых организациях уже нашли свое применение в России. В качестве примера неоднократно приводилась деятельность арбитражных управляющих и оценщиков. В указанных сферах субъектами профессиональной деятельности признаются лишь физические лица, что устраняет двойное членство в саморегулируемых организациях. Закон об аудите 2008 года не пошел по этому пути. Однако применительно к саморегулированию он вполне приемлем.

Полагаем, что и в сфере оказания аудиторских услуг субъектами саморегулируемых организаций должны быть только физические лица – аудиторы. Их влияние на деятельность аудиторских организаций в целях обеспечения ею независимости будет проявляться: а) через необходимое участие аудиторов в формировании капитала таких организаций и в деятельности органов управления; б) через выполнение требования о минимальном количестве аудиторов – работников аудиторской организации.

Реализация данного предложения предполагает внесение соответствующих изменений в Закон об аудите 2008 года. Требование к членству в саморегулируемых организациях аудиторов должно предъявляться только к аудиторам – физическим лицам.

Хотелось бы также обратить внимание на возможные организационно–правовые формы, которые могут восприниматься аудиторскими организациями. По

сравнению с Законом об аудите 2001 года, их перечень сокращен за счет исключения государственных и муниципальных унитарных предприятий. Такое исключение видится оправданным и соответствующим сущности аудита как негосударственного финансового контроля.

Опираясь на нормы ГК РФ, отметим, что аудиторские организации могут создаваться в следующих организационно-правовых формах коммерческих организаций: полное товарищество, коммандитное товарищество, общество с ограниченной ответственностью, непубличное акционерное общество, производственный кооператив. Хозяйственные товарищества, будучи исторически первой формой коллективного предпринимательства, в настоящее время крайне редко используются для ведения предпринимательской деятельности¹.

Хозяйственное товарищество по сути представляет собой объединение лиц предпринимателей. Участниками полных товариществ и полными товарищами в товариществах на вере могут быть индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации (п. 4 ст. 66 ГК РФ). Таким образом, этапом, который должен предшествовать объединению аудиторов в товарищество, является этап их регистрации в качестве субъектов предпринимательской деятельности.

Весьма специфично в хозяйственном товариществе решаются вопросы управления. В силу ст. 71 ГК РФ управление деятельностью полного товарищества осуществляется по общему согласию всех участников. Учредительным договором товарищества могут быть предусмотрены случаи, когда решение принимается большинством голосов участников. Каждый участник полного товарищества имеет один голос, если учредительным договором не предусмотрен иной порядок определения количества голосов его участников. Создание специальных органов управления для хозяйственных товариществ не предусмотрено, следовательно, весьма сложно обеспечить требование ч. 2 ст. 18 Закона об аудите 2008 года о формировании коллегиальных и исполнительных органов управления аудиторской организации.

¹ Городилов М.А. Законодательное регулирование аудиторской деятельности: старое и новое // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 3. – С. 58.

Складочный капитал товарищества не является финансовой гарантией удовлетворения требований кредиторов, законодательством в отношении хозяйственных товариществ не предусмотрена норма о соответствии чистых активов товарищества размеру складочного капитала, как это сделано в отношении хозяйственных обществ (п. 4 ст. 90 ГК РФ). Законодательством не установлен минимальный размер складочного капитала для хозяйственных товариществ.

Могут быть приведены и иные аргументы, свидетельствующие о том, что организационно–правовая форма хозяйственных товариществ неприемлема для аудиторской организации.

Что касается производственных кооперативов, то анализ Закона об аудите 2008 года позволяет говорить о том, что их вообще не имели в виду при определении требований к аудиторским организациям. Даже с формальных позиций законодатель, устанавливая требования к долям участников в уставном (складочном) капитале аудиторской организации, не упоминает о паевом фонде паях членов кооператива. Могут быть приведены и другие аргументы, касающиеся: специфики производственного кооператива как коммерческой организации, созданной для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности граждан, основанной на их личном трудовом участии; особенностей управления кооперативом, в котором каждый член кооператива имеет один голос при принятии решений общим собранием; отсутствия законодательно установленного минимума паевого фонда кооператива; и др.

Полагаем, что для аудиторской организации наиболее приемлемой формой является форма хозяйственных обществ. Именно она позволяет соблюсти требование независимости аудиторской организации, основанное на предусмотренном Законом об аудите 2008 года порядке формирования уставного капитала и органов управления организацией.

Подобное ограничение выбора организационно-правовых форм уже предусмотрено законом для некоторых видов финансовой деятельности (например, в силу Федерального закона «О банках и банковской деятельности» от 02 декабря

1990 № 395–1–ФЗ банки создаются как хозяйственные общества), и целесообразность таких ограничений не ставится под сомнение.

Весомым аргументом является практика аудиторской деятельности, которая осуществляется аудиторскими организациями, созданными в форме обществ с ограниченной ответственностью, редко – непубличных акционерных обществ. В реестре аудиторских организаций России отсутствуют аудиторские организации, созданные в организационно–правовой форме хозяйственных товариществ и производственных кооперативов.

Таким образом, считаем целесообразным установление для аудиторских организаций организационно–правовой формы хозяйственных обществ – обществ с ограниченной ответственностью и непубличных акционерных обществ.

Права и обязанности аудиторской организации определены ст. 13 Закона об аудите 2008 года и тождественны правам и обязанностям индивидуальных аудиторов в силу общности их правового положения как субъектов аудиторской деятельности.

Аудиторские организации не вправе заниматься какой–либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита, оказания сопутствующих аудиту услуг и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, т.е. для них установлена исключительная правоспособность.

В заключение отметим, что в научных исследованиях представлено и иное видение круга субъектов аудиторской деятельности. Так, А.А. Марьина предлагает «в широком смысле под субъектами аудиторской деятельности понимать физические и юридические лица, их объединения, уполномоченные государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие в качестве участников правоотношений в области аудиторской деятельности, а именно 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, т.е. возникающих при регулировании данного вида деятельности, а именно получении статуса аудитора, аттестации аудиторов, осуществлении контроля в области

аудиторской деятельности, договорных отношений. Под субъектами аудиторской деятельности в узком смысле предлагается понимать лиц, вступающих 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»¹.

Как представляется, даже «узкое», с точки зрения А.А. Марьиной, понятие субъектов аудиторской деятельности является излишне широким, поскольку при таком понимании происходит ошибочное отождествление субъектов аудиторской деятельности и субъектов договорных отношений. Аудируемые лица, заказчики аудиторских услуг непосредственно аудиторскую деятельность не осуществляют, требования к их статусу законодательством не предъявляются. Они лишь имеют права и обязанности, возникающие из договорных отношений. Еще раз подтвердим свой вывод о том, что субъектами аудиторской деятельности являются индивидуальные аудиторы и аудиторские организации.

2.2 Иные участники отношений в сфере аудиторской деятельности

Помимо аудиторов и аудиторских организаций к основным участникам, действующим в области аудиторской деятельности, относятся: аудируемые лица (или хозяйствующие субъекты, которым оказываются услуги, сопутствующие аудиту), лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг, государственный уполномоченный орган, а именно Министерство финансов РФ, и Совет по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ.

В Законе об аудите 2008 года не устанавливается понятие аудируемых лиц, хотя Закон об аудите 2001 года относил к аудируемым лицам организации и индивидуальных предпринимателей.

Законом «О бухгалтерском учете» предусматривается, что бухгалтерский учет ведется организациями. Между тем, действие данного нормативного акта

¹ Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2009. – С. 11.

распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Между тем, граждане, осуществляющие адвокатскую деятельность в адвокатском кабинете, ведут учет доходов и расходов.

Таким образом, для того, чтобы приобрести статус аудируемого лица, физическому лицу установлено требование получения статуса индивидуального предпринимателя, то есть предполагается, что оно должно заниматься предпринимательской деятельностью, то юридическими лицами, подлежащими аудиторской проверке, могут быть как коммерческие, так и некоммерческие организации. Однако любое аудируемое юридическое лицо изначально должно быть легитимным, а точнее изначально иметь ту или иную установленную законодательством организационно–правовую форму и быть зарегистрированным в уполномоченных государственных органах.

Юридическое лицо или индивидуальный предприниматель становится субъектом аудиторской деятельности, а именно, аудируемым лицом или лицом, которому оказываются сопутствующие аудиту услуги, в случае, когда в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности оно вступает в отношения по проведению аудита или при оказании ему соответствующих услуг.

В любом случае вступление в аудиторские отношения для аудируемого лица (лица, которому оказываются сопутствующие аудиту услуги) связано с прохождением нескольких процедур, которые заключаются в следующем:

- 1) осознание необходимости вступления в отношения по проведению аудита (оказанию услуг, сопутствующих ему);
- 2) выбор аудитора (аудиторской фирмы);
- 3) заключение договора на проведение аудита (оказанию услуг, ему сопутствующих) и определение в нем взаимных прав и обязанностей;
- 4) исполнение договора на проведение аудита (оказанию услуг, ему сопутствующих).

Аудируемые лица вступают в отношения по проведению аудита либо добровольно, либо в обязательном порядке. И если проведение обязательного аудита – это законодательно установленное требование, то проведение инициативного аудита является целиком и полностью решением аудируемого лица.

По общему правилу аудируемые лица вступают в отношения с аудиторскими организациями (аудиторами) добровольно, т.е. проводят, так называемый, инициативный аудит.

При этом необходимость инициативного аудита чаще всего определяется собственником потенциального аудируемого лица и проводится в целях правильности ведения бухгалтерского учета, установления возможностей нерентабельности предприятия либо факта нарушения законодательства со стороны его руководящих работников.

Кроме того, составление аудиторского заключения порой требуется и для представления потенциальным инвесторам.

Другими словами, в случае проведения инициативного аудита аудиторское заключение адресовано многочисленным пользователям, при этом для самого аудируемого лица и заинтересованных лиц оно носит ознакомительный и рекомендательный характер.

Аудит собственной деятельности аудируемого лица может охватывать все разделы учета или какие-либо отдельные участки. Целью подобного аудита является проверка бухгалтерского учета, выявление недостатков его ведения, составления отчетности.

Как полагает Подольский В.И., изначально существовало несколько причин проведения инициативного аудита¹. Первая причина состояла в том, что предприятия, которые стали акционерными обществами, ранее подвергавшиеся тщательному внутриведомственному контролю, лишились привычного контроля со стороны специальных органов.

¹ Подольский В.И. Новый Федеральный закон об аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 3. – С. 45.

Вторая причина проведения инициативного аудита состояла в текучести бухгалтерских кадров¹.

Зачастую аудиторская проверка является единственным способом для заинтересованных лиц (в том, числе собственников) организаций получить достоверную информацию не только о финансовой деятельности аудируемого лица. Но и о возможных нарушениях законодательства, допущенных работниками такого предприятия.

В статье 5 Закона № 307–ФЗ, указываются виды аудируемых лиц, подлежащих обязательному аудиту. Необходимость обязательного аудита обусловлена спецификой организационно–правовой формы проверяемых лиц, характером их функций, либо большим объемом выручки от реализации товаров или значительной суммой активов баланса на конец отчетного года, т.е. такими обстоятельствами, которые, в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации, требуют установления повышенных гарантий достоверности БФО проверяемых лиц. Кроме того, обязательной аудиторской проверке также подлежат и другие лица.

Например,

– негосударственные пенсионные фонды – ст. 22 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах» от 07 мая 1998 № 75–ФЗ²;

– фонд перспективных исследований – ст. 18 Федерального закона «О фонде перспективных исследований» от 16 октября 2012 № 174–ФЗ³.

При этом если ранее обязательный аудит проводился только аудиторскими организациями, в настоящий момент такое требование установлено только для таких аудируемых лиц, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных организаций, негосударственных пенсионных фондов.

¹ Подольский В.И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный). – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С. 20.

² Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» от 07 мая 1998 № 75–ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 19. – Ст. 2071.

³ Федеральный закон «О фонде перспективных исследований» от 16 октября 2012 № 174–ФЗ // СЗ РФ. – 2012. – № 43. – Ст. 5787.

При проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25 процентов, а также в государственной корпорации, государственной компании, государственных и муниципальных унитарных предприятиях заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 5 апреля 2013 года № 44–ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»¹.

Вопрос об обязательном аудите затрагивался в Постановлении Конституционного Суда РФ от 01 апреля 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»². В соответствии с указанным актом, обязательный аудит есть ежегодная проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Лица, подлежащие обязательному аудиту, обязаны заключать в случаях, непосредственно предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации, договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями. Не заключение или несвоевременное заключение договора лицом, подлежащим обязательному аудиту, следует рассматривать как действия в целях уклонения от проведения обязательного аудита и влекут за собой ответственность.

Такая ответственность может наступить за действия, которые выражаются в отсутствии аудиторского заключения и квалифицируются согласно ст. 15.11 КоАП

¹ Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 5 апреля 2013 года № 44–ФЗ // СЗ РФ. – 2013. – № 14. – Ст.1652.

² Постановление Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной» от 1 апреля 2003 г. № 4–П // Российская газета. – 10.04.2003. – № 67.

РФ¹ как грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

Данное деяние влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пяти тысяч до десяти тысяч рублей.

Налоговый орган так же вправе привлечь налогоплательщика к ответственности за непредставление по его запросу аудиторского заключения по п. 1 ст. 126 НК РФ, однако, для этого необходимо доказать, что налогоплательщик относится к организациям, для которых аудит является обязательным в силу закона. Непредставление аудиторского заключения влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.

В то же время законодательством предусмотрены и случаи, когда аудируемое лицо обязано предоставить заинтересованным лицам аудиторское заключение.

Так, Минфин России в Письме от 31.10.2006 № 07–05–04/13 сообщает, что в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 № 214–ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»² застройщик обязан представить для ознакомления любому обратившемуся лицу утвержденные годовые отчеты, бухгалтерские балансы, счета (распределение) прибыли и убытков за три последние года осуществления застройщиком предпринимательской деятельности и за фактический период предпринимательской деятельности менее трех лет (за исключением регистров бухгалтерского учета); аудиторское заключение за последний год осуществления застройщиком предпринимательской деятельности. Получить эти сведения заинтересованные пользователи могут в органах государственной статистики на платной основе по договору³.

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 № 195–ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 1. – Ст. 1.

² Письмо Минфина России «О представлении заинтересованным лицам бухгалтерской отчетности застройщиков» от 31 октября 2006 № 07-05-04/13 // Учет, налоги, право с приложением «Официальные документы». – 21.11.2006. – № 45.

³ Письмо Минфина РФ «О представлении бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям» от 31 октября 2006 № 07–05–04/13 // Налоги и бизнес – № 3. – 2007. – С. 21–23.

После того, как потенциальное аудируемое лицо примет решение о необходимости проведения инициативного или обязательного аудита, его руководство приступает к выбору потенциального аудитора (в случае обязательного аудита – аудиторской организации), с которым впоследствии и будет заключен договор на проведение аудита.

При осуществлении такого выбора руководству потенциального аудируемого лица, следует руководствоваться определенными критериями выбора аудиторской организации, среди которых: легитимность аудиторской организации; стаж работы на рынке аудиторских услуг; степень квалификации работников аудиторской организации; опыт работников аудиторской организации; уровень цен на проведение аудита; существование страхования аудиторского риска; льготы, предоставляемые аудиторской организацией; дополнительная ответственность за качество аудита; членство в СРО аудиторов.

Однако и аудиторские фирмы (индивидуальные аудиторы), в свою очередь, в целях снижения риска аудиторской проверки, так же проводят оценку и отбор потенциальных клиентов. Поэтому аудируемые лица подвергаются со стороны аудиторских организаций процедуре предварительного отбора клиентов, которая состоит из: оценки цели аудиторской проверки данного клиента; оценки характера отрасли; выяснения особенностей потенциального клиента; предварительной оценки потенциальной трудоемкости, сложности аудита, а так же аудиторского риска; выявления характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими пользователями финансовой отчетности потенциального клиента; получения рекомендаций; предварительного знакомства с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, с проблемами потенциального клиента; оценки собственной способности аудитора или фирмы выполнить работу (наличие соответствующего персонала, знание специфики деятельности клиента и т.д.)¹.

¹ Булыга Р.П. Аудит: учебник для студентов высшего проф. образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика». – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – С.85.

После выбора предполагаемого контрагента, будущее аудируемое лицо направляет оферту аудитору. После чего, в случае, если последний согласен на проведение аудита, он и аудируемое лицо приступают к следующей стадии переговоров. Ранее аудитор (аудиторская организация) должна была направить аудируемому лицу письмо-обязательство, которое документально подтверждало согласие на проведение аудита и принятие предложения о назначении аудитора (аудиторской организации) официальным аудитором данного хозяйствующего субъекта. Целью направления такого письма являлось избежание неправильного понимания аудируемым лицом условий предстоящего договора.

В настоящее время в соответствии с Международными стандартами аудиторской деятельности аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита – документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита. В любом случае само заключение договора на проведение аудита и отражение в нем всех условий будет являться основанием для проведения аудита и оказанию услуг, сопутствующих ему.

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 проведение аудита или в договоре на оказание услуг, сопутствующих аудиту, и в стандартах аудиторской деятельности.

Однако перечень основных прав и обязанностей аудируемых лиц содержится в Законе № 307–ФЗ. Так, в соответствии со статьей 14 указанного закона при проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов, получать от аудиторской организации, индивидуального

аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной или письменной форме, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц; не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита. А также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором; оплачивать проведение аудита и оказание услуг, сопутствующих аудиту.

При этом надо учитывать, что в действующих нормативных актах, регулирующих отношения в области аудиторской деятельности, зафиксированы в краткой форме лишь основные права и обязанности сторон при осуществлении аудита. Однако механизм их реализации не детализирован, многие аспекты взаимоотношений между аудиторскими организациями и экономическими субъектами, деятельность которых подлежит аудиту, не регламентированы. Заполнить этот «правовой вакуум» частично можно, используя Международные стандарты аудита.

3 МЕХАНИЗМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1 Саморегулирование аудиторской деятельности

Развитие института саморегулирования и создание саморегулируемых организаций, работа которых отвечала бы профессиональным и публичным интересам, – это одно из условий успешности рыночной экономики. Частью инфраструктуры такой экономики является аудит (аудиторская сфера). Поэтому сегодня такое пристальное внимание уделяется вопросам саморегулирования аудиторской деятельности.

Данная сфера деятельности одна из первых в нашей стране начала использовать механизмы саморегулирования. В Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 119–ФЗ «Об аудиторской деятельности» аккредитованные профессиональные аудиторские объединения были отнесены к саморегулируемым организациям, создаваемым в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов. Они устанавливали обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики и контролировали их соблюдение. В соответствии с Законом об аудите 2008 г. для профессиональных участников рынка аудиторских услуг членство в одной из действующих саморегулируемых организаций аудиторов стало обязательным. При этом лицензирование аудиторской деятельности было отменено. Саморегулируемым организациям аудиторов были переданы избыточные для государства регулятивные и контрольные функции.

Саморегулируемые организации аудиторов выполняют функции, возложенные на них Законом № 307-ФЗ и другими федеральными законами, включая Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315–ФЗ «О саморегулируемых организациях»¹ (далее – Закон о СРО). К ним, в частности, относятся:

– стандартизация аудиторской деятельности на уровне профессионального объединения;

¹ Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 № 315–ФЗ // СЗ РФ. – 2007. – № 49. – Ст. 6076.

- контроль за качеством работы аудиторов;
- аттестация и повышение квалификации аудиторов;
- обеспечение имущественной ответственности членов перед своими клиентами и некоторые другие.

По мнению законодателя, выполнение данных функций саморегулируемыми организациями аудиторов должно привести к повышению профессионализма и качества аудиторских услуг и, как следствие, к укреплению доверия к профессии со стороны общества.

При наличии нескольких структур, выполняющих регулирующие функции, важным вопросом становится четкое разделение полномочий между соответствующими структурами и избежание дублирования функций.

Исходя из легального понятия «саморегулирование» как деятельности по разработке и установлению профессиональных правил и стандартов и контролю за их выполнением делается вывод, что основной деятельностью саморегулируемых организаций является стандартизация и контроль.

В настоящее время в систему стандартов аудиторской деятельности входят федеральные стандарты аудиторской деятельности и стандарты саморегулируемых организаций. Федеральные стандарты, утверждаемые уполномоченным федеральным органом, будут действовать до введения на территории Российской Федерации международных стандартов аудита, принимаемых Международной федерацией бухгалтеров и признанных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов принимаются общим собранием саморегулируемой организации аудиторов и обязательны для исполнения членами профессионального объединения. Такие стандарты определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг. Они не могут противоречить федеральным

стандартам, а после введения на территории Российской Федерации международных стандартов аудита – международным стандартам аудита.

Отметим, что до настоящего времени ни одна саморегулируемая организация аудиторов не приняла стандарты, которые устанавливали бы дополнительные требования по сравнению с федеральными стандартами аудиторской деятельности¹. Представляется, что стандартизация профессиональной деятельности аудита в форме принятия стандартов на уровне саморегулируемой организации аудиторов не является сегодня актуальной: оказывается, что аудиторам для работы достаточно национальных стандартов аудиторской деятельности, разрабатываемых и принимаемых на основе международных стандартов аудита.

Характерным для деятельности саморегулируемой организации аудиторов является принятие Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренных Советом по аудиторской деятельности при Минфине России. В настоящее время действует одобренный Советом по аудиторской деятельности Кодекс профессиональной деятельности аудиторов 2012 г., в котором признается, что отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах, в силу чего ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или аудиторской организации. Кодекс профессиональной этики аудиторов представляет собой свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими своей деятельности.

В соответствии с ч. 2.1 ст. 8 Закона об аудите 2008 г. каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. Сегодня действуют Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренные Советом по аудиторской деятельности 20

¹ Булгакова Л.И. Специфика саморегулирования аудиторской деятельности // Право и экономика. – 2015. – № 5. – С. 7.

сентября 2012 г.¹ Названные документы, принятые саморегулируемыми организациями аудиторов, не содержат дополнительных требований по сравнению с аналогичными документами, одобренными Советом по аудиторской деятельности при Минфине России.

Такое положение позволяет утверждать, что саморегулируемые организации самостоятельно не осуществляют деятельность по стандартизации, но участвуют в стандартизации аудиторской сферы. Такое участие, в частности, выражается в обсуждении проектов стандартов аудиторской деятельности на заседаниях Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности при Минфине России и некоторых других формах.

С учетом изложенного, важное место, в деятельности саморегулируемых организаций аудиторов приобретает контрольная функция. По существу, она становится ключевой в работе профессиональных объединений. В этом заключается особенность саморегулирования аудиторской деятельности. Саморегулируемые организации осуществляют внешний контроль качества работы аудиторов и аудиторских организаций – своих членов. Принципы его осуществления и требования к его организации устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности, профессиональные объединения в соответствии с данными принципами устанавливают правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, в которых, в частности, определяются формы контроля, сроки и периодичность проверок. По результатам проверок к лицам, нарушившим установленные требования, профессиональное объединение применяет меры дисциплинарного воздействия.

В отношении аудиторских организаций, проводящих аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности так называемых общественно значимых компаний, внешний контроль также осуществлял Росфиннадзор. В настоящее время данные полномочия переданы Федеральному казначейству.

¹ Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол № 6) [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru> (дата публикации 3.04.2017).

В аудиторской сфере контрольные полномочия выполняют не только профессиональные объединения в отношении своих членов, включая аудиторские фирмы, инспектирующие общественно значимые организации, но и уполномоченный государственный орган в отношении указанной группы аудиторских фирм. Иногда проводимый Федеральным казначейством контроль за работой аудиторских организаций считают избыточным и усматривают дублирование контрольной функции профессионального объединения аудиторов. Проведение двойного контроля по одному и тому же предмету приводит к возникновению дополнительных расходов, как у предпринимателей, так и у государства. С проведением контрольных мероприятий саморегулируемой организацией аудиторов, а также государством возрастает нагрузка на аудиторские организации. Существующие отношения снижают роль профессионального сообщества в регулировании аудиторской сферы.

Использование в регулировании аудиторской сферы механизмов саморегулирования позволяет сделать вывод о смешанной системе регулирования аудита, для которой характерны:

- разделение полномочий между государством и профессиональным сообществом;
- функционирование смешанных структур регулирования (уполномоченного федерального органа по регулированию аудиторской деятельности, саморегулируемых организаций аудиторов);
- система нормативных актов, включающая как законодательные и подзаконные акты, так и профессиональные стандарты и правила, регламентирующие данную сферу.

Отметим, что тенденция объединения в регулировании аудиторской деятельности принципов общественного (профессионального) регулирования и государственного регулирования характерна и для других экономически развитых стран¹. Однако в отличие от западной модели смешанного регулирования, которая строилась по схеме включения в регулирование аудиторской деятельности наряду с

¹ Основы аудита / под ред. д.э.н., проф. Р.П. Булыги. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2010. – С. 31.

регулирующим воздействием профессионального сообщества государственного воздействия, в России, наоборот, к государственному регулированию прибавилось регулирующее участие профессионалов. Такое развитие отношений вполне объяснимо: для России аудит – сравнительно новая сфера деятельности, потребность в которой возникла в конце 80–х годов прошлого века в связи с проводимыми экономическими преобразованиями в стране. Поэтому для формирования профессионального сообщества аудиторов и приобретения им опыта участия в решении вопросов профессии потребовалось время.

Как было отмечено выше, законодательством предусматривается обязательное членство в саморегулируемой организации аудиторов как условие осуществления предпринимательской деятельности. При этом членом можно быть только в одном из подобных объединений.

Проверяя конституционность норм законодательства об обязательности членства в саморегулируемых организациях отдельных видов, Конституционный Суд РФ отметил: «На саморегулируемые организации, осуществляющие публично–правовые функции, не распространяется вытекающий из ст. 30 Конституции Российской Федерации принцип добровольности, характерный для объединений, создаваемых гражданами исключительно на основе общности интересов»¹.

Обязательность членства в саморегулируемой организации становится серьезным барьером для пропуски на рынок аудиторских услуг, ведет к ограничению конкуренции, существенно затрагивает интересы профессиональных участников – аудиторов и аудиторских организаций. Косвенным свидетельством тому является наметившаяся тенденция сокращения численности профессиональных участников на рынке аудиторских услуг

В соответствии с Законом о СРО саморегулируемые организации объединяют субъектов предпринимательской деятельности исходя из единства отрасли производства товаров (работ, услуг) или рынка произведенных товаров (работ,

¹ Постановление Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности абзаца восьмого пункта 1 статьи 20 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобой гражданина А.Г. Меженцева» от 19 декабря 2005 г. № 12–П // СЗ РФ. – 2006. – № 3. – Ст. 335.

услуг) либо субъектов профессиональной деятельности определенного вида. Объединение в одной саморегулируемой организации субъектов предпринимательской деятельности и субъектов профессиональной деятельности определенного вида может предусматриваться федеральными законами. При этом названный правовой акт к субъектам предпринимательской деятельности относит индивидуальных предпринимателей и юридических лиц, зарегистрированных в установленном Законом порядке и осуществляющих определяемую в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации предпринимательскую деятельность. Субъектами профессиональной деятельности указанный Закон называет физических лиц, осуществляющих профессиональную деятельность, регулируемую в соответствии с федеральными законами. Из этого следует, что критерием выделения таких субъектов выступает предпринимательская деятельность и профессиональная деятельность, каждая из которых составляет предмет саморегулирования.

Известно, что понятие профессиональной деятельности в законодательстве отсутствует, более того, из анализа правовых норм, регламентирующих профессиональную деятельность, делается вывод и об отсутствии у законодателя единообразного подхода к данной категории. В связи с этим в юридической литературе ставится вопрос о критериях разграничения профессиональной и предпринимательской деятельности, о том, может ли профессиональная деятельность рассматриваться в качестве предпринимательской, и наоборот. Не вдаваясь в научную дискуссию по данному вопросу, отметим лишь следующее: аудиторская деятельность как вид предпринимательства имеет признаки профессиональной деятельности. Такой вывод следует из Закона № 307-ФЗ, в соответствии с которым аудиторскую деятельность осуществляют индивидуальные аудиторы и аудиторские организации. В аудиторской деятельности участвуют аудиторы – физические лица, наличие профессиональных знаний которых подтверждается квалификационным аттестатом. Коммерческая организация для того, чтобы получить статус аудиторской организации, должна отвечать установленным законом требованиям, включая требование о наличии в штате организации не менее трех аудиторов. Условие обязательного членства в

профессиональном объединении для осуществления аудиторской деятельности установлено как для физических лиц, так и для коммерческих организаций.

Таким образом, можно сделать вывод, что в саморегулируемой организации аудиторов объединяются субъекты предпринимательской деятельности (индивидуальные аудиторы, аудиторские организации) и субъекты, участвующие в аудиторской деятельности в силу своей профессии (аудиторы). В юридической литературе критикуется «параллельное» членство в профессиональном объединении аудиторов и аудиторских организаций – работодателей таких аудиторов, прежде всего из-за увеличивающихся расходов, связанных с членством организации и ее работников¹.

Важным для эффективного функционирования рынка аудиторских услуг и развития саморегулирования является вопрос определения количества саморегулируемых организаций в сфере аудита. Последние поправки в Закон 307–ФЗ, внесенные в декабре 2014 года, устанавливают иные, более высокие параметры численного состава для объединения аудиторов: физических лиц должно быть не менее 10000 или юридических лиц не менее 2000. Принятие новых норм показывают, что законодатель связывает развитие и эффективность аудиторской деятельности с укрупнением саморегулируемых организаций аудиторов (следовательно, их количественным сокращением). Крупные объединения выражают интересы значительного количества профессионалов, позволяют консолидировать усилия по решению профессиональных вопросов, а также финансовые средства для выполнения возложенных на них функций, включая функцию обеспечения имущественной ответственности членов перед своими клиентами. В то же время выбор профессионального объединения для вступления в члены объединения при незначительном количестве саморегулируемых организаций у аудитора весьма ограничен.

Действующая практика свидетельствует, что у саморегулируемых организаций аудиторов отсутствует какая-либо специализация, связанная с

¹Аганина Р.Н. Субъекты профессиональной деятельности // Право и политика. – 2016. – № 2. – С. 297.

особенностями проведения аудита или оказанием сопутствующих услуг – сегодня они выполняют идентичные функции, преимущества функционирования нескольких объединений не столь очевидны. Между тем они ощущают потребность в унификации правил по проведению внешнего контроля качества работы аудиторов, проведению обучения и повышения квалификации, выборе учебных центров и проч. Такие вопросы, в частности, обсуждаются на заседаниях Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности.

Законом об аудите 2008 г. не предусмотрено создание национального объединения саморегулируемых организаций, которое нередко образуется в других сферах деятельности (прежде всего в градостроительной сфере, деятельности оценщиков, арбитражных управляющих). В аудиторской деятельности в целях обеспечения общественных интересов в ходе ее осуществления указанный правовой акт предусматривает создание совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Участие саморегулируемых организаций аудиторов в данной структуре ограничивается двумя представителями, что едва ли можно признать достаточным. В 2011 году саморегулируемые организации аудиторов объединились, создав организацию, которая получила название «Национальный совет аудиторских объединений». Ее основными целями являются укрепление и развитие аудиторской профессии, координация профессиональной деятельности и выработка совместных решений саморегулируемых организаций аудиторов по ключевым вопросам развития аудита.

Национальный союз аудиторских объединений на сегодняшний день в структуру регулирования аудита не вписан: статус данного союза как национального объединения саморегулируемых организаций аудиторов, а также его компетенция законодательно не оформлены. Отметим, что Закон о СРО также не содержит положений, регламентирующих деятельность подобных структур. Полагаем, что принятие правовых норм о создании и деятельности национальных объединений саморегулируемых организаций способствовало бы развитию саморегулирования в сфере аудита и аудиторской деятельности в целом.

3.2 Государственное регулирование аудиторской деятельности

В России на современном этапе складывается сложная система регулирования аудиторской деятельности. К первой группе этой системы относится Закон об аудите 2008 года.

Ко второй группе могут быть отнесены подзаконные нормативные акты, определяющие общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, являющиеся обязательными для исполнения всеми субъектами рынка.

К актам третьей группы можно отнести стандарты аудиторской деятельности, устанавливающие нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка. Данные стандарты, согласно ст. 7 Закона об аудите 2008 года, подразделяются на международные и федеральные. На территории РФ применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством РФ. Федеральные правила являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников. К их числу можно отнести следующие стандарты: 1) аудиторская выборка; 2) аудиторские доказательства; 3) внутрифирменный контроль качества аудита; 4) действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности; 5) документирование аудита; 6) использование работы эксперта и т.д. Кроме того, к данной группе могут быть отнесены нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам.

К четвертой группе могут быть отнесены стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, определяющие действия конкретных аудиторских фирм в конкретных условиях.

Возможность установления данных стандартов предусматривается законодателем при выполнении следующих условий: во-первых, указанные стандарты не могут противоречить международным стандартам аудиторской

деятельности; во-вторых, они не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности; в-третьих, стандарты являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

Одним из субъектов рынка аудиторских услуг является уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности (ст. 15 Закона «Об аудиторской деятельности»). В Законе четко определены функции уполномоченного федерального органа, которые, на наш взгляд, можно объединить по двум принципиальным направлениям, а именно:

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

К группе организационного регулирования следует отнести полномочия федерального органа по организации системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов, ведению государственных реестров саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций (ст. 15).

В рамках стратегического регулирования уполномоченный федеральный орган наделяется функциями по нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждению стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов, а также принятию в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности в соответствии с положениями ст. 16 Закона об аудите 2008 г. создается Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Совет по аудиторской деятельности вправе принимать участие в разработке федеральных стандартов аудиторской деятельности, рассматривать

обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов и вносить соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа, оценивать деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости давать рекомендации по совершенствованию этой деятельности, а также осуществлять другие функции в соответствии с Положением о совете по аудиторской деятельности (ст. 16 названного Закона).

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности. Принципиальные требования к уровню профессиональной подготовки аудиторов закреплены в ст. 11 Закона «Об аудиторской деятельности». Для удостоверения профессиональной компетентности лиц, претендующих на занятие аудиторской деятельностью, законодатель устанавливает высокие требования.

Обязательным требованием является наличие у аудитора высшего образования, полученного в российских образовательных учреждениях, имеющих государственную аккредитацию. К числу обязательных относится также опыт работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет. При этом не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Дополнительные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора, порядок проведения аттестации, перечень документов, подаваемых вместе с заявлением о допуске к аттестации, количество и типы аттестатов, программы квалификационных экзаменов и порядок их сдачи определяются уполномоченным федеральным органом.

С учетом развития рынка аудиторских услуг с 1 января 2010 г. прекращено лицензирование аудиторской деятельности и введено обязательное членство аудиторских организаций и аудиторов в одной из саморегулируемых организаций. С уполномоченного федерального органа регулирования аудиторской деятельности снимается функция лицензирования, существенно сокращается функция осуществления контроля за соблюдением аудиторами стандартов (за исключением контроля качества работы аудиторских организаций, осуществляющих аудит

организаций, доля государственной собственности в капитале которых составляет не менее 25 процентов, и унитарных предприятий), которая переходит к саморегулируемым организациям аудиторам; осуществление аудиторской деятельности вне системы внешнего контроля качества становится невозможным.

На сегодняшний день полномочия по регулированию аудиторской деятельности разделены между Министерством финансов РФ – уполномоченным федеральным органом по регулированию аудиторской деятельности и двумя саморегулируемыми организациями аудиторов, деятельность которых контролируется Федеральным казначейством.

Согласно ст. 15 Закона № 307–ФЗ в функции уполномоченного федерального органа входят:

- 1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) принятие нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных законодательством;
- 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 и некоторые иные функции.

Для учета мнения общественности при Минфине России создан и действует совет по аудиторской деятельности, в состав которого входят представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Порядок применения Федеральным казначейством мер воздействия в отношении аудиторских организаций¹ устанавливает, что мера воздействия является установленной государством мерой ответственности за совершенное нарушение требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских

¹ Порядок применения Федеральным казначейством мер воздействия в отношении аудиторских организаций (одобрен Советом по аудиторской деятельности 19 июня 2014, протокол № 13) [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=117942 (дата публикации 29.03.2017).

организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов и применяется в целях предупреждения совершения новых нарушений субъектами аудиторской деятельности.

Мера воздействия не может иметь своей целью нанесение вреда деловой репутации аудиторской организации, нарушившей правила аудиторской деятельности, унижение человеческого достоинства аудитора, а также нанесения вреда его деловой (профессиональной) репутации.

Привлечение аудиторских организаций к ответственности должно быть обоснованным и отвечающим задачам применения института ответственности.

В отношении аудиторской организации, допустившей нарушения правил аудиторской деятельности, могут быть применены следующие меры воздействия:

1) вынесение предписания, обязывающего аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам проверки качества ее работы нарушения и устанавливающего сроки устранения таких нарушений (далее – предписание);

2) вынесение предупреждения аудиторской организации в письменной форме о недопустимости нарушения правил аудиторской деятельности;

3) вынесение обязательного для исполнения саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудиторская организация, допустившая нарушения правил аудиторской деятельности, предписания о приостановлении членства такой аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения такой аудиторской организацией выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

4) вынесение обязательного для исполнения саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудиторская организация, допустившая нарушения правил аудиторской деятельности, предписания об исключении сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее – исключение сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций);

5) вынесение обязательного для исполнения саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудиторская организация, допустившая нарушение требований, установленных частью 6 статьи 1, частью 1 статьи 8, пунктами 2.1 и 3 части 2 и частью 3 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», предписания об исключении сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций.

Предписание – мера воздействия, выраженная в официальном уведомлении аудиторской организации о ее обязанности устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения в установленный срок. Предписание выносится в письменной форме.

В предписании устанавливается срок устранения аудиторской организацией выявленных нарушений. Срок устранения аудиторской организацией выявленных нарушений должен составлять не менее тридцати рабочих дней со дня, следующего за днем вынесения предписания. Требования к содержанию предписания установлены Административным регламентом исполнения государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Предписание должно содержать указание на недопустимость подобных нарушений в дальнейшем и может содержать указание на необходимость устранения последствий нарушений, причин и условий, способствующих совершению нарушения, а также на необходимость принятия мер, направленных на профилактику совершения нарушений в деятельности организации.

Предписание может содержать указание на возможность применения к аудиторской организации более строгих мер воздействия в случае неустранения допущенных ею нарушений.

Предписание устанавливается с учетом требований Административного регламента за впервые либо повторно совершенные существенные и несущественные нарушения, которые аудиторская организация может устранить в течение установленного срока.

Предупреждение – мера воздействия, выраженная в официальном порицании аудиторской организации и содержащая указание на недопустимость нарушения правил аудиторской деятельности. Предупреждение выносится в письменной форме.

Требования к содержанию предупреждения установлены Административным регламентом.

Предупреждение должно содержать указание на необходимость принятия аудиторской организацией мер, направленных на недопущение в дальнейшем совершения указанных нарушений.

В предупреждении устанавливается срок, в течение которого аудиторской организацией должны быть приняты меры по недопущению в дальнейшем совершения указанных нарушений.

Предупреждение устанавливается с учетом требований Административного регламента за впервые либо повторно совершенные существенные и несущественные нарушения, которые аудиторская организация не может устранить.

Приостановление членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов – мера воздействия, выраженная во временном прекращении права аудиторской организации заключать договоры оказания аудиторских услуг, а также вносить влекущие увеличение обязательств аудиторской организации изменения в договоры оказания аудиторских услуг, заключенные до принятия данной меры воздействия.

Требования к содержанию приостановления членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов установлены Административным регламентом.

Приостановление членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов назначается только в случаях, если менее строгий вид мер воздействия не сможет обеспечить достижение цели воздействия.

Приостановление членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов устанавливается на срок не более 180 календарных дней. Срок приостановления членства в саморегулируемой организации аудиторов

исчисляется со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства в саморегулируемой организации аудиторов.

При определении срока приостановления членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов учитываются характер совершенного нарушения и имеющиеся у аудиторской организации возможности устранения нарушений.

Основаниями для приостановления членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов с учетом требований Административного регламента могут являться:

1) невыполнение в установленный срок предписания об устранении выявленных нарушений;

2) повторное совершение нарушений, явившихся основанием применения мер воздействия в виде предписания или предупреждения;

3) нарушение установленных правилами аудиторской деятельности требований к членству аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов, если указанные нарушения несовместимы с ведением аудиторской деятельности и при условии, что указанные нарушения могут быть устранены в течение срока приостановления членства;

4) иные впервые совершенные грубые либо повторно совершенные существенные нарушения, которые аудиторская организация не может устранить или может устранить в течение установленного срока.

Исключение сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций – мера воздействия, выраженная в прекращении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов и исключении сведений об этой аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов.

Требования к содержанию исключения сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций установлены Административным регламентом.

Исключение сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций является исключительной мерой воздействия.

Основанием для исключения сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций является нарушение аудиторской организацией требований, установленных частью 6 статьи 1, частью 1 статьи 8, пунктами 2.1 и 3 части 2 и частью 3 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Основаниями для исключения сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций с учетом требований Административного регламента могут являться:

1) неустранение в установленный срок выявленных нарушений после приостановления членства;

2) выдача аудиторского заключения без проведения аудита и/или для использования его в качестве прикрытия противоправных действий;

3) уклонение от проведения внешней проверки качества работы, повлекшее невозможность проведения или завершения такой проверки;

4) систематическое несоблюдение правил аудиторской деятельности;

5) иные впервые либо повторно совершенные грубые и существенные нарушения, которые аудиторская организация не может устранить, если менее строгий вид мер воздействия не сможет обеспечить достижение цели воздействия и/или указанные нарушения несовместимы с ведением аудиторской деятельности.

При определении мер воздействия, принимаемых в отношении аудиторской организации, допустившей нарушения правил аудиторской деятельности, применяется Временный классификатор нарушений и недостатков, выявленных в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов, и учитываются следующие обстоятельства:

1) характер, в том числе системность, умышленность, и степень тяжести допущенного нарушения;

2) наступление (угроза наступления) негативных последствий;

3) принятые аудиторской организацией меры по профилактике нарушений до начала проведения внешней проверки, в том числе выявление и устранение нарушений;

4) возмещение вреда (ущерба) пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности, пользователям услуг, оказываемых аудиторской организацией, иным лицам, причиненных таким нарушением;

5) другие обстоятельства, имеющие значение для вынесения объективного решения.

Таким образом, можно утверждать, что доля государства в регулировании аудиторской сферы продолжает оставаться значительной. Вместе с тем задействованы механизмы саморегулирования, в результате чего профессиональное сообщество в лице саморегулируемых организаций аудиторов принимает участие в регулировании данной профессии.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Аудит как вид деятельности является одним из необходимых элементов формирования конкурентоспособной экономики. Экономический эффект от аудиторской деятельности трудно переоценить. Результаты аудита оказывают влияние на интересы различных групп пользователей, в связи с чем аудит является средством повышения качества финансовой информации экономического субъекта и основой для расчета достоверных макроэкономических показателей. Усиливается роль и значение аудита как вида деятельности, позволяющего представлять всем заинтересованным пользователям объективное и независимое мнение не только в части достоверности бухгалтерской (финансовой), но и иной отчетности проверяемого экономического субъекта (аудируемого лица).

Ученые спорят о том, является ли аудиторская деятельность предпринимательской. Многие эксперты в области аудита активно поддерживали идею, согласно которой аудиторская деятельность не является предпринимательской и определяется как профессиональная деятельность, осуществляемая на коммерческой основе. Понятие «профессиональная деятельность» в последнее время широко используется в различных сферах деятельности (например, рынок ценных бумаг, оценочная деятельность). Профессионализм в юридической литературе определяется как «осуществление деятельности по принятым методикам, соблюдение требований к процессу и результатам, возмездность деятельности, влияние субъекта на осуществляемую им работу».

Вместе с тем аудиторская деятельность обладает признаками предпринимательской деятельности и относится к таковой с учетом определенных специфических особенностей, присущих данной деятельности ввиду ее общественного предназначения. Согласно п. 1 ст. 2 ГК РФ, предпринимательской считается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. К признакам

предпринимательской деятельности можно отнести: самостоятельность; наличие рисков; систематический характер деятельности; получение прибыли как основную цель деятельности; государственную регистрацию субъектов предпринимательской деятельности.

Ввиду того что аудиторская деятельность является общественно значимой, к ней предъявляются специальные (дополнительные) требования, например обязательное членство в одной из саморегулируемых аудиторских организаций, прохождение контроля качества и др.

Изучение работ, посвященных сравнительному анализу понятий «предпринимательская деятельность» и «профессиональная деятельность», позволяет сделать вывод о том, что аудиторская деятельность является профессиональной, направлена на удовлетворение потребностей неограниченного круга заинтересованных пользователей и обладает всеми признаками предпринимательской деятельности. Это приводит к необходимости формирования дополнительных требований к субъектам аудиторской деятельности.

На современном этапе развития аудиторской деятельности, с учетом национальных особенностей эволюции аудиторской деятельности, рассмотренных в работе, можно выделить следующие проблемы:

1) требуется внедрение системного подхода к образованию и повышению квалификации аудиторов, подготовке специалистов в области аудиторской деятельности. Вопросы образования аудиторов требуют глубокого и серьезного переосмысления. Необходимо разработать и принять единый стандарт «Образование аудитора». Требуется системный подход к подготовке специалистов по специальности «аудитор». Необходимо утвердить федеральный стандарт аудиторской деятельности, регламентирующий требования к профессии «Образование аудитора». Действующий механизм аттестации аудиторов вызывает массу нареканий со стороны профессионального сообщества и не обеспечивает притока новых специалистов в отрасль.

2) недостаточно проработаны вопросы ответственности субъектов аудиторской деятельности. Ответственность аудиторских организаций,

индивидуальных аудиторов и аудиторов четко не определена. Аудиторская деятельность является общественно значимой, в связи с чем ответственность аудиторов должна быть определена четко. Многие вопросы законодательно не урегулированы.

3) не сформирована система национальных стандартов аудиторской деятельности. На наш взгляд, должны быть разработаны национальные стандарты аудита, которые отвечают потребностям нашей страны. МСА могут быть приняты наряду с национальными стандартами и применяться при аудите консолидированной отчетности. При этом при аудите организаций, составляющих отчетность по РСБУ, проверку целесообразно проводить по национальным стандартам аудиторской деятельности.

4) требуется систематизация видов аудита. В связи с назревшей необходимостью внесения новых поправок в Закон об аудите 2008 года целесообразно рассмотреть вопрос об упорядочивании классификации видов аудита и аудиторской деятельности. Действующая классификация явно не удовлетворяет современным требованиям ввиду значительного расширения ассортимента этих услуг на практике.

5) отсутствие единых критериев качества. В саморегулируемых аудиторских организациях установлены различные критерии оценки контроля качества. Необходимо установить единые правила организации и проведения внешнего контроля качества для всех саморегулируемых аудиторских организаций.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ

И ИНЫЕ ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

- 1 Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. – 25.12.1993. – № 237.
- 2 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 № 195–ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 1 – Ст. 1.
- 3 Налоговый кодекс РФ (Ч. I) 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
- 4 Гражданский кодекс РФ (Ч. I) 30 ноября 1994 г. № 51–ФЗ // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
- 5 Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 5 апрель 2013 года № 44–ФЗ // СЗ РФ. – 2013. – № 14. – Ст.1652.
- 6 Федеральный закон «О фонде перспективных исследований» от 16 октября 2012 № 174–ФЗ // СЗ РФ. – 2012. – № 43. – Ст. 5787.
- 7 Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402–ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.
- 8 Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. № 208–ФЗ // СЗ РФ. – 2010.– № 31. – Ст. 4177.
- 9 Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307–ФЗ // СЗ РФ. – 2009. – № 1. – Ст. 15.
- 10 Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 № 315–ФЗ // СЗ РФ. - 2007. – № 49. – Ст. 6076.
- 11 Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от 30 декабря 2006 г. № 275–ФЗ // СЗ РФ. – 2007. – № 1. – Ст. 38.

- 12 Федеральный закон «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» от 25 апреля 2002 г. № 40–ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 18. – Ст. 1720.
- 13 Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 8 августа 2001 г. № 129–ФЗ // СЗ РФ. – 2001. – № 33. – Ст. 3431.
- 14 Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119–ФЗ // СЗ РФ. – 2001. – № 33. – Ст. 3422. (утратил силу).
- 15 Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» от 07 мая 1998 № 75–ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 19. – Ст. 2071.
- 16 Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14–ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 7. – Ст. 785.
- 17 Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208–ФЗ // СЗ РФ. – 1996. – № 1. – Ст. 1.
- 18 Закон РСФСР «О банках и банковской деятельности» от 2 декабря 1990 г. № 395–1 // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. – 1990. – № 27 – Ст. 357.
- 19 Указ Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263 // СЗ РФ. – 1993. – № 52. – Ст. 5069.
- 20 Указ Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») от 22 декабря 1993 № 2263 // Российская газета. – 29.12.1993. – № 239.
- 21 Распоряжение Президента РФ «Об организации работы Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации» от 4 февраля 1994 г. № 54–рп // САПП РФ. – 1994. – № 7. – Ст. 438.
- 22 Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о лицензировании аудиторской деятельности» от 16 февраля 2008 г. № 80 // СЗ РФ. – 2008. – № 8. – Ст. 737.

- 23 Постановление Правительства РФ «О Министерстве финансов Российской Федерации» от 30 июня 2004 № 329 // СЗ РФ. – 2004. – № 31. – Ст.3258.
- 24 Постановление Правительства РФ «О лицензировании аудиторской деятельности» от 29 марта 2002 г. № 190 // СЗ РФ. 2002. – № 14. – Ст. 1298.
- 25 Постановление Правительства РФ «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» от 7 декабря 1994 г. № 1355 // СЗ РФ. – 1994. – № 33. – Ст. 3451.
- 26 Постановление Правительства РФ «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 6 мая 1994 г. № 482 // СЗ РФ. – 1994. – № 4. – Ст. 365.
- 27 Постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС «Об условиях оплаты труда работников акционерного общества по оказанию аудиторских и консультационных услуг «Инаудит» и его представительств на территории СССР» от 27 апреля 1990 г. № 175/5-153. Текст постановления официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://taridu.ru/243872092.htm> (дата обращения 11.02.2017).
- 28 Кодекс профессиональной этики аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012, протокол № 4). Документ официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/902369625> (дата обращения 21.02.2017).
- 29 Приказ Минфина России от 9 ноября 2016 г. № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 4.02.2017).
- 30 Приказ Минфина России «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» от 24 октября 2016 г. № 192н [Электронный ресурс]. URL: <https://pravo.gov.ru> (дата обращения 4.02.2017).

- 31 Приказ Минфина России «О создании Совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа» от 29 декабря 2009 г. № 146н. Текст приказа официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12075824/#12075824> (дата обращения 16.01.2017).
- 32 Приказ Минфина России «Об утверждении Положения о порядке ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов» от 30 октября 2009 г. № 111н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – № 5.
- 33 Приказ Минфина РФ «Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации» от 12 сентября 2002 г. № 93н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2002. – № 50. (утратил силу).
- 34 Приказ Банка России «Временное положение об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации» от 18 марта 1996 г. № 02–71 // Вестник Банка России. – 1996. – №14.
- 35 Распоряжение ФКЦБ РФ «О рекомендации к применению Кодекса корпоративного поведения» от 4 апреля 2002 № 421/р // Вестник ФКЦБ России. – 2002. – № 4.
- 36 Методические рекомендации Минфина России «Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности» от 23 апреля 2004 г. Текст документа официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/archiv/standarts/metodik> (дата публикации 12.05.2004).
- 37 Методические рекомендации Минфина России «Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг» от 23 апреля 2004 г. Текст до-

кумента официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/arhiv/standarts/metodik/> (дата публикации 12.05.2004).

- 38 Порядок применения Федеральным казначейством мер воздействия в отношении аудиторских организаций (одобрен Советом по аудиторской деятельности 19 июня 2014, протокол № 13) [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=117942 (дата публикации 29.03.2017).
- 39 Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол № 6) [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru> (дата публикации 3.04.2017).
- 40 Официальное сообщение ЦБ РФ «О создании Центральной аттестационно–лицензионной аудиторской комиссии ЦБ РФ» от 20 июля 1994 г. // Финансовая газета. – 1994. – № 30.
- 41 Официальное сообщение ЦБ РФ «О создании Центральной аттестационно–лицензионной аудиторской комиссии ЦБ РФ» от 20 июля 1994 г. // Финансовая газета. – 1994. – № 30.
- 42 Письмо Минфина России «О представлении заинтересованным лицам бухгалтерской отчетности застройщиков» от 31 октября 2006 № 07-05-04/13 // Учет, налоги, право с приложением «Официальные документы». – 21.11.2006. – № 45.
- 43 Письмо Минфина РФ «О представлении бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям» от 31 октября 2006 № 07–05–04/13 // Налоги и бизнес – № 3. – 2007.
- 44 Информационное сообщение Минфина России «Для пользователей аудиторских услуг» от 28 января 2010 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minin.ru> (дата публикации 28.01.2010).

РАЗДЕЛ II ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

- 1 Постановление Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности абзаца восьмого пункта 1 статьи 20 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобой гражданина А.Г. Меженцева» от 19 декабря 2005 г. № 12–П // СЗ РФ. – 2006. – № 3. – Ст. 335.
- 2 Постановление Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной» от 1 апреля 2003 г. № 4–П // Российская газета. – 10.04.2003. – № 67.

РАЗДЕЛ III ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

- 1 Аганина, Р.Н. Субъекты профессиональной деятельности / Р.Н. Аганина // Право и политика. – 2016. – № 2. – С. 297–308.
- 2 Аксененко, А.Ф. Аудит: современная организация и развитие / А.Ф. Аксененко // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 4. – С. 31–37.
- 3 Андреев, В.К. Государственное регулирование аудиторской деятельности / В.К. Андреев // Предпринимательское право. – 2006. – № 1 – С. 18–21.
- 4 Аудит: Учебник / под ред. В.И. Подольского. – М.: Экономистъ, 2003. – 744 с.
- 5 Булыга, Р.П. Аудит: учебник для студентов высшего проф. образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика» / Р.П. Булыга. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 431 с.
- 6 Булгакова, Л.И. Специфика саморегулирования аудиторской деятельности / Л.И. Булгакова // Право и экономика. – 2015. – № 5. – С. 7–9.
- 7 Булгакова, Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Wolters Kluwer, 2008. – 256 с.
- 8 Бычкова, С.М. Международные стандарты аудита / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – М.: Проспект, 2008. – 384 с.

- 9 Бычкова, С.М. Аудиторская деятельность: Теория и практика. – СПб.: Лань, 2000. – 320 с.
- 10 Барышников, Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: ФИЛИНЪ, 2004. – 656 с.
- 11 Васильчук, О.И. История развития и становления бухгалтерского учета и аудита / О.И. Васильчук, Е.Е. Спиридонова, Е.Е. Загряжкина. – М.: Моск. гос. ун-т сервиса, 2001. – С. 116.
- 12 Городилов, М.А. Законодательное регулирование аудиторской деятельности: старое и новое / М.А. Гордилов // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 3. – С. 43–45.
- 13 Добрикова, О. Аудиторы против нового закона / О. Добрикова // ЭЖ–Юрист. – 2009. – № 4.
- 14 Ерофеева, В.А. Аудит / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – М.: ЮРАЙТ, 2010. – С. 24.
- 15 Ершова, И.В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации / И.В. Ершова, А.А. Ершов. – М.: Юриспруденция, 2012. – 280 с.
- 16 Камышанов, П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА–М., 2006. – 382 с.
- 17 Камышанов, П.И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проведения проверок). – М.: Юриспруденция. – 2005. – 78 с.
- 18 Кошелев, Я.С. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307–ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. URL: <http://dokipedia.ru/> (дата обращения 14.01.2017).
- 19 Массарыгина, В.Ф. Закон об аудиторской деятельности: новая модель регулирования / В.Ф. Массарыгина // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 4. – С. 15–19.
- 20 Основы аудита / под ред. д.э.н., проф. Р.П. Булыги. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2010. – 341 с.

- 21 Правовые основы бухгалтерского учета: учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. – М.: Проспект, 2010. – 309 с.
- 22 Панкова, С.В. Международные стандарты аудита / С.В. Панкова, Н.И. Попова. – М.: Магистр, 2013. – 287 с.
- 23 Подольский, В.И. Новый Федеральный закон об аудиторской деятельности / В.И. Подольский // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 3. – С. 45–51.
- 24 Подольский, В.И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный). – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 120 с.
- 25 Подольский, В.И. Постатейный комментарий. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». – М.: Юнити–Дана, 2004. – 144 с.
- 26 Предпринимательское право Российской Федерации: учебник / отв. ред. Е.П. Губин. П.Г. Лахно. – М.: Норма ИНФРА-М, 2010. – 1008 с.
- 27 Рогуленко, Т.М. Аудит. – М.: Экономистъ, 2006. – 428 с.
- 28 Редченко, К. Бухгалтерский учет и аудит в Японии / К. Редченко // Вопросы экономики. – 2006. – № 10. – С. 17–25.
- 29 Самойлов, Е.А. «Принята новая редакция Закона об аудиторской деятельности» / Е.А. Самойлов // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2009. – № 1 – С. 21-29.
- 30 Солганик, Г.Я. Толковый словарь. – М.: АСТ:Астрель, 2008. – 752 с.
- 31 Суйц, В.П. Аудит / В.П. Суйц, В.А. Ситникова. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 168 с.
- 32 Танков, В.А. Аудит / Танков В.А. – М.: Юриспруденция, 2014. – 128 с.
- 33 Шишкин, С.Н. Государственное регулирование аудиторской деятельности / С.Н. Шишкин // Гражданин и право. – № 7. – 2009. – С. 21–35.
- 34 Шнейдман, Л.З. «Общество вправе контролировать, как аудиторы выполняют свою миссию» / С.Н. Шнейдман // Российский налоговый курьер. – 2009. – № 4.– С. 19–26.
- 35 Юдина, Г.А. Основы аудита. / Юдина, Г.А., Черных, М.Н. – М.: Кнорус, 2009. – 296 с.

РАЗДЕЛ IV ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ ДИССЕРТАЦИЙ
НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

- 1 Аганина, Р.Н. Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ.: дисс. ... канд. юрид.наук / Р.Н. Аганина. – М., 2009. – С. 60.
- 2 Марьина, А.А. Субъекты аудиторской деятельности.: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Марьина. – М., 2009. – С. 11.