**Права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц**

В действующих нормативных актах в области российского аудита зафиксированы в краткой форме основные права и обязанности сторон при осуществлении аудита. Однако механизм их реализации не детализирован, многие аспекты взаимоотношений между аудиторскими организациями и экономическими субъектами, подлежащими аудиту, не регламентированы. Заполнить этот "правовой вакуум" частично можно, используя правила (стандарты) аудиторской деятельности, частично - обращаясь к действующим в мировой практике принципам и нормам аудита. Безусловно, нормативная сила стандартов несоизмерима с обязывающими положениями актов официальных государственных органов, тем не менее, стандарты могут помочь решить целый ряд сложных задач, стоящих перед аудиторами на всех стадиях проведения аудита.

Права и обязанности аудитора в общепринятой мировой практике не сконцентрированы в каком-либо одном документе, а обычно "вкраплены" в различные нормы и правила и, разумеется, имеют различную правовую силу в широком диапазоне: от безусловно обязательных по закону до рекомендательных. Последние особенно важны при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В целом они призваны обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска, а также регламентировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Права и обязанности аудиторов базируются на основных принципах аудиторской деятельности, поэтому имеет смысл рассмотреть эти принципы.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

а) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита.

* Для обоснованного выражения профессионального мнения в отношении финансовой и экономической деятельности проверяемых субъектов аудитор должен получить достаточные и релевантные (т.е. имеющие отношение к делу) аудиторские доказательства. Достаточность - количественный показатель аудиторского доказательства, адекватность - показатель качества и значимости доказательства для конкретных утверждений, а также его достоверности. При том, что аудитор должен пользоваться определенной степенью свободы и самостоятельности в выборе приемов и методов для достижения конечных целей проведения аудита, ему следует учитывать требования нормативных актов и стандартов по аудиторской деятельности, содержания поручения органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда, а также конкретные условия договора и принципы экономической целесообразности и благоразумия.

К таким формам и методам проведения аудита можно отнести:

* формы и методы планирования аудита;
* методы установления базовых показателей для определения уровня существенности и показателей выборки;
* порядок документирования аудита и дальнейшего архивирования рабочей документации;
* формы рабочей документации;
* формы и методы проведения аудиторских и аналитических процедур;
* методы сбора и анализа аудиторских доказательств;
* порядок взаимодействия с проверяемыми лицами, подлежащими аудиту, при получении от последних документации о финансово - хозяйственной деятельности, разъяснений по возникшим вопросам и дополнительных сведений;
* организацию контроля качества аудита;
* порядок и условия привлечения других аудиторских организаций и иных специалистов для участия в проведении аудита;
* другие формы и методы проведения аудита;

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

в) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;

г) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях:

* непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
* выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

д) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и настоящему Федеральному закону.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

а) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом;

б) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

в) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

г) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

д) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должным вниманием, компетентностью и усердием, в соответствии с требованиями действующего законодательства, а также с правилами (стандартами), регулирующими аудиторскую деятельность. Это достигается использованием для оказания услуг подготовленных и профессионально компетентных специалистов и организацией должного контроля за их добросовестностью и качеством работы.

Аудитор должен гарантировать, что персонал, которому поручена аудиторская проверка, владеет достаточным объемом знания о бизнесе (деятельности) клиента, дающим возможность выполнять работу качественно. Планируя использование результатов работы другого аудитора или эксперта, основному аудитору следует оценить профессиональную компетентность привлекаемого специалиста в проверяемой области.

Как мне представляется, профессиональную компетентность можно рассматривать в аспектах:

* приобретения профессиональной компетентности (уровень общего и специального образования, стаж работы, практические навыки);
* поддержания профессиональной компетентности на должном уровне (самообразование, переподготовка и повышение квалификации).

Аудитор должен иметь и постоянно развивать свои профессиональные знания и навыки, поддерживая их на уровне, достаточном для выполнения требований, предъявляемых действующими нормами законодательства и лучшей профессиональной практикой. Соглашаясь оказать услуги, аудитор должен быть уверен, что обладает соответствующим уровнем профессиональной компетентности, знаниями и навыками для выполнения данного задания. Кроме того, он должен правильно оценивать свою способность выполнить порученную работу квалифицированно, в установленный договором срок и в требуемом объеме, в противном случае он должен воздержаться от ее выполнения. Работа аудитора должна соответствовать техническим и профессиональным стандартам, а также нормативам бухгалтерского учета и аудита.

Аудитор должен сохранять объективность и независимость, выражая свои взгляды и составляя заключения при выполнении аудита. Профессиональный долг налагает на него обязательство избегать какой-либо зависимости собственных суждений от суждений других лиц. Выражение объективного мнения всегда должно быть первичной целью официального аудита. Объективность и независимость в аудиторской деятельности означают возможность осуществлять аудиторскую проверку, производить оценку полученных результатов и составлять аудиторское заключение непредвзято, без предубеждений или пристрастий в отношении проверяемого лица, обусловленных какими-либо обязательствами или интересом к проверяемому лицу, его руководству или учредителям (участникам). Аудиторская организация, действующая в интересах проверяемого лица, подлежащего аудиту, не может считаться независимой, а ее выводы и заключения - объективными.

Для соблюдения принципов объективности и независимости аудитору не следует одновременно степенью свободы и самостоятельности в выборе приемов и методов о с осуществлением аудиторской деятельности заниматься любыми другими видами деятельности, несовместимыми с оказанием услуг профессионального характера.

Итак, аудитор обязан внимательно следить за тем, чтобы не нарушался принцип независимости на всех стадиях проведения аудита, и принимать необходимые меры для устранения возникших обстоятельств. В случае установления фактов, свидетельствующих об утрате независимости и невозможности устранения соответствующих обстоятельств, следует отказаться от дальнейшего проведения аудита.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

1) получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

2) получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

1) заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

2) создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

3) не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;

4) оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

6) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

**Аудиторская тайна**

Этические нормы обязывают аудитора соблюдать конфиденциальность в отношении сведений, полученных от проверяемых лиц, их финансового положения и взаимоотношений с партнерами по бизнесу. Необходимо также заботиться о сохранности документов, получаемых и (или) составляемых им в процессе аудиторской деятельности. Аудитор не вправе передавать эту информацию, документы или их копии каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без письменного согласия проверяемых лиц вне зависимости от того, принесет ли передача документов или разглашение содержащихся в них сведений ущерб указанному лицу. Обязанность сохранять конфиденциальность аудитор должен соблюдать и после завершения отношений между ним и проверяемым лицом.

Кроме того, аудитор должен следить за тем, чтобы выполнялся принцип конфиденциальности со стороны персонала, работающего под его контролем, а также лиц, привлекаемых им для предоставления консультаций и оказывающих дополнительную профессиональную помощь при проведении аудита.

В случае проверок качества работы аудитора, осуществляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации, аудитор обязан предоставить лицам, уполномоченным на проведение таких проверок, свою рабочую документацию. Таким образом, аудитор должен соблюдать конфиденциальность во всех случаях, за исключением передачи результатов проверки проверяемым лицам либо органам, назначившим проверку.

Уполномоченные лица со своей стороны должны обеспечить конфиденциальность сведений в отношении деятельности проверяемых аудитором лиц, которые станут известны им в ходе проведения проверки качества.

Перечень не подлежащих разглашению конфиденциальных сведений следует внести в договор на оказание аудиторских услуг между аудитором и лицом, подлежащим аудиту. В этот перечень не включаются сведения, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации не могут быть отнесены к конфиденциальной информации (коммерческой тайне).

Аудитор вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей ему рабочей документации любые действия, не противоречащие закону, иным правовым актам и профессиональной этике, а также не нарушающие права и охраняемые законом интересы экономического субъекта, в отношении которого проводился аудит, и других лиц. Например, аудитор не обязан предоставлять рабочую документацию экономическому субъекту, в отношении которого проводился аудит. Аудитор не имеет права и не обязан предоставлять рабочую документацию другим лицам, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Аудитор несет ответственность, как перед проверяемым лицом, так и перед обществом в лице соответствующего пользователя за выраженные в аудиторском заключении мнение и выводы в отношении финансовой и экономической деятельности проверяемого субъекта. Это ответственность за:

* нарушение законодательства Российской Федерации при осуществлении аудиторской деятельности;
* осуществление деятельности, не предусмотренной выданной лицензией;
* недостоверность сведений и необъективность выводов, изложенных в аудиторских заключениях;
* несоблюдение конфиденциальности сведений и сохранности документов (за предоставление полученных при проведении аудита сведений и информации третьим лицам без разрешения лица, в отношении которого проводился аудит);
* умышленное сокрытие обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки;
* неквалифицированное проведение аудита, повлекшее убытки для государства или для проверяемого экономического субъекта.

**Заключение**

При определении прав и обязанностей аудиторских организаций и лиц, подлежащих аудиту, необходимо учитывать и некоторые общие правовые, этические и иные принципы. К ним относятся ответственность за действия третьих лиц, благоразумие, экономическая целесообразность, исключение конфликта интересов и др.

К сожалению, ряд прав и обязанностей обеих сторон не нашли отражения в существующих нормативных актах. Так, аудиторские организации имеют право проводить предварительное ознакомление с документами бухгалтерской отчетности лица, подлежащего аудиту, для принятия решения о заключении договора на проведение аудита. Игнорирование этого права приводит к возникновению неоправданно высоких аудиторских рисков в отношении клиентов, деятельность которых связана с большим количеством нарушений юридических и бухгалтерских норм. Кроме того, это мешает адекватной оценке трудоемкости предстоящей работы и соответственно правильной оценке стоимости аудита.

Аудиторские организации имеют право получать у подлежащего аудиту лица (работников этого лица) устные и письменные разъяснения по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудита. Наличие такого права у аудитора подтверждается действующим российским Правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта".

Аудитор имеет право получать по договору вознаграждение за фактически выполненную им работу, возмещение транспортных и командировочных расходов, расходы по оплате работы специалистов, привлеченных к проведению аудита, и другие фактически произведенные необходимые расходы.

Среди обязанностей аудитора отметим следующие. Аудитор обязан предоставлять лицу, подлежащему аудиту, исчерпывающую информацию не только о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, но и о правах и обязанностях сторон при осуществлении аудита, о законодательных и нормативных актах, действующих в Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторских организаций, изложенные в заключениях по итогам проведения аудита. Аудитор обязан соблюдать этику профессионального поведения.

Лица, подлежащие аудиту, имеют право самостоятельно выбирать аудитора при условии соблюдения сроков предоставления аудиторского заключения пользователям, установленных законодательством Российской Федерации. Сказанное не означает, что аудируемое лицо может без достаточных на то оснований сменить аудитора в ходе исполнения им своих обязанностей. Заметим, что соблюдение сроков является весьма существенным условием, так как на практике его несоблюдение либо приводит к нарушению качества аудита, либо порождает трудно разрешимые конфликты между аудитором и аудируемым лицом.

Лица, подлежащие аудиту, имеют право информировать федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности, центральные аттестационно - лицензионные аудиторские комиссии и соответствующие саморегулируемые профессиональные организации о случаях нарушения аудитором норм актов законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, повлекших причинение ущерба лицам, подлежащим аудиту.

Лица, подлежащие аудиту, обязаны заключать в случаях, непосредственно предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации и нормативными актами или международными договорами, договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями. Незаключение или несвоевременное заключение договора лицом, подлежащим обязательному аудиту, следует рассматривать как действия в целях уклонения от проведения обязательного аудита.

Лица, подлежащие аудиту, обязаны не предпринимать каких бы тони было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки. Сказанное относится к часто практикуемому некоторыми экономическими субъектами необоснованному засекречиванию информации, объявлению ее служебной, коммерческой или даже государственной тайной и т.п.