Содержание

рынок предпринимательский аудит аттестация

Введение

1. История становления развития аудита

2. Организационная деятельность аудиторов и аудиторских фирм

3. Правовое положение аудиторов и аудиторских фирм

Заключение

Литература

Введение

Данная курсовая работа посвящена правовому регулированию аудиторской деятельности в России. В работе дается анализ положений Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (далее - Закон об аудите) и принимаемых в их развитие нормативно-правовых актов. Указанный закон имеет базовое значение для регулирования аудита как разновидности предпринимательской деятельности.

Предпосылкой появления аудита в России стала перестройка экономических отношений, переход к рынку, рост предпринимательской активности наших граждан. Аудит явился новой формой контролирования финансово-хозяйственной деятельности предпринимателей; он сочетает в себе проверку финансовой отчетности организаций и оказание услуг по налоговому, правовому, управленческому консультированию.

Период становления российского аудита характеризовался директивным созданием аудиторских фирм, работой по организации аттестации аудиторов, лицензированию аудиторской деятельности, выработке требований к профессиональным участникам аудиторского рынка и правил проведения проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг.

Процесс формирования рынка аудита в России, по существу, завершен: определены положение участников с учетом их роли в отношениях по поводу аудита, их права и обязанности; установлены правила поведения на рынке аудита; создана многочисленная группа профессионалов, осуществляющих проверки финансовой отчетности, владеющих концепциями и процедурами бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

По данным Департамента финансового контроля и аудита Минфина России, за период 1994-2001 гг. Центральной аттестационно-лицензионной комиссией Минфина России было выдано 23 600 лицензий (в том числе аудиторским организациям - 14 700 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 к выдаче почти 36 500 квалификационных аттестатов аудитора. Число действующих квалификационных аттестатов составило 24 900.

На данном этапе развития аудиторской деятельности, когда в целом рынок аудита насыщен профессиональными субъектами, необходимо решить вопрос о повышении качества оказываемых аудиторами услуг. Решение этого вопроса связано с четкой организацией и эффективной работой системы аттестации аудиторов, установлением требования об обязательном обучении и повышении квалификации аудиторов, принятием мер по организации системы повышения профессионального уровня аудиторов, организацией систематического контроля за качеством аудита. Формирование аудиторского сообщества позволяет ставить вопрос о развитии саморегулирования аудита.

Предметом рассмотрения в настоящей работе стали нормы закона об аудите, других нормативных актов во взаимосвязи с положениями специальных законов и соответствующих подзаконных актов, правоприменительная и судебная практика.

Важным представляется вывод о том, что в России существует сформировавшийся правовой механизм регулирования аудиторской деятельности.

Работа содержит характеристику организации аудита в России как особой разновидности отношений в условиях современной рыночной экономики с учетом специфики субъектного состава, в том числе профессиональных участников аудиторского рынка, и динамики их развития.

1. История становления и развития аудита

Первоначально (1987-1993 гг.) нормы об аудите содержались в отдельных правовых актах. На этом этапе отсутствовал единый нормативный правовой акт, регламентирующий отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

В 1987 г. были приняты постановления Совета Министров СССР от 13 января 1987 г. N 48 "О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран - членов СЭВ", от 13 января 1987 г. N 49 "О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран", в которых предусматривалось, что проведение проверки финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности осуществляется за плату советской хозрасчетной аудиторской организацией. Закон РСФСР "Об иностранных инвестициях в РСФСР" от 4 июля 1991 г. обязывал годовые бухгалтерские отчеты предприятий с иностранными инвестициями представлять вместе с заключением аудитора о достоверности отчетности. При этом по союзному законодательству проверка финансовой и коммерческой деятельности таких предприятий могла осуществляться российскими аудиторами, а заключения иностранных аудиторов юридической силы для налоговых органов не имели. Непредставление в налоговые органы аудиторского заключения являлось основанием для привлечения плательщиков к ответственности в установленном порядке.

В Положении об акционерных обществах, утвержденном постановлением Совета Министров РСФСР от 25 декабря 1990 г. N 601, содержался раздел об аудите. В нем различались внешний и внутренний аудит. В первом случае акционерное общество заключало договор со специализированной организацией для проведения проверки и подтверждения годовой финансовой отчетности. Аудитор ставил свою подпись на годовом отчете в подтверждение его соответствия имеющейся информации о реальном положении дел. Внутренний аудит общества осуществлялся ревизионной комиссией. Данное Положение устанавливало также правило о том, что годовой отчет общества должен быть проверен и подтвержден назначенной общим собранием акционеров аудиторской организацией.

С развитием отдельных специальных сфер предпринимательской деятельности появилась необходимость обязательной аудиторской проверки деятельности банков, страховых организаций, инвестиционных фондов.

В соответствии с Законом РСФСР от 2 декабря 1990 г. N 395-I "О банках и банковской деятельности в РСФСР" деятельность банков подлежала ежегодной проверке аудиторскими организациями, уполномоченными законодательством на осуществление аудиторских проверок. Положение об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации предусматривало, что аудит - независимый, нейтральный контроль за деятельностью коммерческих банков и других кредитных учреждений. Банковский аудит осуществляется на договорной основе специализированными аудиторскими предприятиями и физическими лицами - аудиторами, имеющими лицензию Банка России на аудиторскую деятельность в банковской системе. Основной целью банковского аудита является подтверждение достоверности отчетности коммерческих банков, представляемой в учреждения Банка России, соответствие бухгалтерского учета требованиям нормативных документов, проверка соблюдения банковского законодательства, анализ финансово-хозяйственной деятельности, а также оказание консультационных услуг. Созданные в Банке России и его территориальных главных управлениях советы по банковской аудиторской деятельности координируют работу аудиторов, разрабатывают методические рекомендации, а также перечень вопросов, подлежащих обязательной аудиторской проверке в процессе банковского аудита. Советы рассматривают вопросы, связанные с выдачей и отзывом лицензий на проведение банковского аудита, контролируя работу банковских аудиторов.

Закон РФ от 27 ноября 1992 г. "Об организации страхового дела в Российской Федерации" (далее - Закон об организации страхового дела) содержал норму, согласно которой страховщики публиковали годовые бухгалтерские отчеты в порядке и в сроки, установленные нормативными правовыми актами РФ, после аудиторского подтверждения достоверности в этих отчетах сведений.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 7 октября 1992 г. N 1186 "О мерах по организации рынка ценных бумаг в процессе приватизации государственных и муниципальных предприятий" аудиторская проверка должна была проводиться в инвестиционных фондах. Положение об инвестиционных фондах (Приложение N 1 к Указу) и Положение о специализированных инвестиционных фондах приватизации, аккумулирующих приватизационные чеки граждан (Приложение N 2 к Указу) устанавливали обязательную ежеквартальную публикацию информации о стоимости активов фонда, удостоверенной заключением независимого аудитора. Акт или другой документ, составленный по результатам аудиторской проверки, являлся неотъемлемой частью годового отчета о деятельности инвестиционного фонда.

Государственная программа приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации, утвержденная Указом Президента Российской Федерации от 24 декабря 1993 г. N 2284, предусматривала, что в случае неутверждения советом директоров годового баланса акционерного общества он сдается в установленном порядке в налоговую инспекцию, которая назначает аудиторскую проверку за счет средств акционерного общества. Согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 10 февраля 1994 г. N 96 "О делегировании полномочий Правительства Российской Федерации по управлению и распоряжению объектами федеральной собственности" Госкомимущество России, а также по согласованию с ним федеральные органы исполнительной власти, на которые возложены координация и регулирование деятельности в соответствующих отраслях (сферах управления), вправе назначать и производить документальные и фактические проверки (ревизии, инвентаризации), назначать аудиторские проверки в целях осуществления контроля за использованием по назначению и сохранностью государственного имущества, относящегося к федеральной собственности, закрепленного за федеральными предприятиями на праве полного хозяйственного ведения, за федеральными государственными учреждениями на праве оперативного управления.

Таким образом, можно говорить о том, что положения о проведении аудиторских проверок, обязанность по представлению финансовой отчетности, подтвержденной аудиторским заключением, в отношении ряда экономических субъектов содержались в многочисленных правовых актах. При этом отсутствовал правовой акт, регламентирующий осуществление аудиторской деятельности.

Следующий этап (1993-2001 гг.) развития нормативно-правовой базы связан с изданием Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. N 2263, утвердившего Временные правила аудиторской деятельности. В данном акте содержалось определение понятия "аудиторская деятельность", устанавливались обязательность лицензирования этого вида деятельности и аттестации аудиторов, их права и обязанности, организация государственного регулирования, которое осуществлялось Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Временные правила сыграли положительную роль в организации правового обеспечения аудита и формировании российского рынка аудиторских услуг.

В 1994 г. постановлением Правительства Российской Федерации были определены основные критерии деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская отчетность подлежала обязательной аудиторской проверке. К ним относились такая организационно-правовая форма экономического субъекта, как открытое акционерное общество, независимо от числа акционеров и размеров уставного капитала; банки и другие кредитные учреждения, страховые организации или общества взаимного страхования, инвестиционные институты, внебюджетные фонды, благотворительные и иные фонды, источниками образования которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, а также другие экономические субъекты, обязательная аудиторская проверка которых по виду их деятельности предусмотрена федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ. Если в уставном капитале экономического субъекта имелась доля, принадлежащая иностранным инвесторам, также была необходима ежегодная аудиторская проверка. Начиная с отчета за 1995 г. к указанным критериям добавились еще финансовые показатели экономических субъектов (за исключением находящихся полностью или частично в государственной и муниципальной собственности): объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающий в 500 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда в среднегодовом исчислении; сумма активов баланса, превышающая на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда в среднегодовом исчислении.

Немаловажное значение имело принятие Банком России в 1997 г. Положения об аудиторской деятельности в банковской системе. Данный документ устанавливал систему организации аудита в банковской сфере, порядок аттестации и лицензирования банковского аудита, применяемые меры воздействия к аудиторам, осуществляющим банковский аудит.

Эти акты смогли заложить правовые основы осуществления аудиторской деятельности в России, определив направление развития аудита в целом и отдельных его видов - таких, как общий аудит, банковский аудит, аудит страховых организаций, бирж, внебиржевых фондов и инвестиционных институтов.

Третий этап связан с развитием аудита в стране и необходимостью совершенствования законодательного обеспечения аудиторской деятельности. Временные правила, сыграв свою важную роль в становлении аудита в стране, уже не отражали в полной мере сложившихся условий на рынке аудиторских услуг. В 2001 г. был принят Федеральный закон "Об аудиторской деятельности", который действует в настоящее время с внесенными в него изменениями и дополнениями.

Закон об аудите устанавливает более высокие по сравнению с Временными правилами требования к организации аудита, лицам, осуществляющим аудиторские проверки, уточняет понятие аудиторской деятельности, в том числе обязательного аудита, закрепляет принципы аудиторской деятельности, вводит обязанность страхования гражданско-правовой ответственности при обязательном аудите, устанавливает системы контроля качества, аттестации и лицензирования аудиторской деятельности. Этот закон определяет место и роль в организации аудита органов государственности власти, профессиональных аудиторских объединений и других заинтересованных лиц. При этом нормы Закона об аудите имеют приоритет перед нормами других законов, регулирующих отношения в области аудита.

К таким, в частности, относятся Закон о банках, Закон о Банке России, учитывающие особенности проведения банковского аудита, Закон об ООО, Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (далее - Закон об АО), Федеральный закон от 8 мая 1996 г. N 41-ФЗ "О производственных кооперативах" (далее - Закон о производственных кооперативах) и некоторые другие.

Особенности правового положения аудиторских организаций, осуществляющих проверки сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов, могут быть установлены Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации".

Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться также указами Президента Российской Федерации, которые не должны противоречить федеральным законам. Указы Президента Российской Федерации имеют приоритетное значение по отношению к иным подзаконным актам. Они могут приниматься по любому вопросу, входящему в компетенцию Президента (ст. 80 Конституции РФ), в том числе по вопросам аудиторской деятельности, кроме случаев, когда этот вопрос в соответствии с федеральным законодательством может быть урегулирован только законом.

На основании и во исполнение федеральных законов, указов Президента РФ Правительство РФ вправе принимать постановления об аудиторской деятельности. В соответствии с п. "б" ч. 1 ст. 114 Конституции РФ Правительство РФ обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой, кредитной и денежной политики. Постановления правительства Российской Федерации принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу.

В сфере правового регулирования аудиторской деятельности следует учитывать постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. N 80 "О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации", в соответствии с которым Минфин России был определен уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности, постановление Правительства РФ от 11 февраля 2002 г. N 135 "О лицензировании отдельных видов деятельности", определившее в качестве лицензирующего органа в области аудиторской деятельности Минфин России, постановление Правительства РФ от 29 марта 2002 г. N 190 "О лицензировании аудиторской деятельности", утвердившее Положение о лицензировании аудиторской деятельности, постановление Правительства РФ от 12 июня 2002 г. N 409 "О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита", которым утверждены Правила проведения конкурса по отбору аудиторских организаций на проведение обязательной ежегодной аудиторской проверки организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов", и др.

К подзаконным актам, содержащим нормы, регулирующие аудиторскую деятельность, относятся также нормативные правовые акты, издаваемые в пределах своей компетенции уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности - Минфином России (ст. 18 Закона об аудите).

К следующей группе документов, регламентирующих аудит, относятся правила (стандарты) аудиторской деятельности, устанавливающие единые требования к порядку осуществления аудита, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

Однако в связи с динамичным развитием аудиторского рынка можно говорить о необходимости дальнейшего совершенствования законодательной базы аудиторской деятельности. Российское законодательство об аудите должно отвечать требованиям Международных стандартов аудита (МСА), включать правила о применении международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и предусматривать меры, обеспечивающие эффективное применение введенных правил, системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов, а также предусматривать действенные меры контроля качества аудиторских услуг.

Концепция развития аудиторской деятельности в России, представленная в Правительственной программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности 1998 г., предлагает создание ряда авторитетных и представительных профессиональных (саморегулирующихся) объединений, формирование системы профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов, присоединение к деятельности соответствующих международных профессиональных организаций (Международной федерации бухгалтеров и др.), разработку и широкое общественное признание норм профессиональной этики, организацию общественного контроля за профессиональной деятельностью и др.

Развитие данной отрасли связано с развитием саморегулируемых профессиональных организаций аудиторов, расширением функций таких организаций за счет передачи ряда функций регулирования аудиторской деятельности от государственных органов, а также перераспределением обязанностей между профессиональными объединениями аудиторов и государством.

Несомненно, за государством должны сохраняться функции нормативно-правового регулирования, координации аудиторской деятельности и выработки стратегии развития аудиторской профессии; аудиторским же объединениям на данном этапе развития могут быть переданы полномочия по организации обучения аудиторов, повышения их квалификации, контроль за качеством аудита.

Работа над поправками к Закону об аудите с учетом направлений развития аудита, намеченных Правительственной концепцией, завершается. Правительство Российской Федерации 13 января 2005 г. на своем заседании рассмотрело поправки к Закону об аудите и одобрило отмену лицензирования аудиторской деятельности (в качестве замены этой формы контроля должно выступить обязательное членство аудиторов в аккредитованных аудиторских объединениях), передачу профессиональным объединениям аудиторов ряда функций - функции по организации и проведению аттестации, по повышению квалификации аудиторов, ведению реестров аудиторов и аудиторских организаций.

Необходимость совершенствования законодательства об аудите связана также с тем, что требуется более четкое соответствие между рядом норм специального законодательства и нормами других отраслей законодательства, в частности административного, уголовного и т.п.

Таким образом, можно выделить три этапа в процессе формирования нормативно-правовой базы аудиторской деятельности в России.

I этап (1987-1993): характеризуется отсутствием единого акта, устанавливающего основы правового регулирования аудита; этап "неупорядоченного" аудита.

II этап (1993-2001): утверждены Временные правила, содержащие основные положения, регулирующие отношения по поводу аудита и заложившие основы для дальнейшего развития аудиторской деятельности в России.

III этап, продолжающийся до настоящего времени, начало которого связано с принятием в августе 2001 г. Закона об аудите. Для этого периода характерно регулирование аудиторской деятельности на законодательном уровне, упорядочение требований к аудиторам и аудиторским организациям, приведение этих требований в соответствие с мировыми стандартами.

2. Организационная деятельность аудиторов и аудиторских фирм

Субъектами аудиторской деятельности являются носители прав и обязанностей в области ее осуществления и регулирования. В соответствии с Законом об аудите субъектами аудиторской деятельности являются следующие лица:

- уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности;

- Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе;

- аккредитованные профессиональные аудиторские объединения;

- аудитор;

- аудиторская организация;

- аудируемые лица и(или) лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг;

- иные лица.

Функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством Российской Федерации. В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе исполнительной власти создается Совет по аудиторской деятельности. Органы исполнительной власти, на которые возложены функции государственного регулирования аудиторской деятельности, как известно, не выступают в качестве субъектов хозяйственной деятельности; они выступают как субъекты, организующие аудиторскую деятельность. Такие отношения носят публично-правовой характер, к ним не применяются нормы гражданского законодательства. Правила, определяющие эти отношения, содержатся в Законе об аудите и в других нормативных правовых актах.

Аудитор

Осуществлением аудиторских проверок и оказанием сопутствующих аудиту услуг профессионально занимаются аудиторы.

Аудитором признается физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Закон об аудите предъявляет высокие требования к профессиональной подготовке аудитора. Претенденты на получение квалификационного аттестата аудитора должны иметь высшее экономическое или юридическое образование и стаж работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет. Они должны пройти аттестацию, сдав экзамен по единой программе. К аттестации не допускаются лица, осужденные приговором суда с применением наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в сфере финансово-экономических отношений, в период отбывания ими наказания и в последующий период до погашения (снятия) судимости в установленном законом порядке. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока действия, однако каждый аудитор ежегодно обязан проходить обучение по программам повышения квалификации, утвержденным уполномоченным федеральным органом.

В качестве аудитора могут выступать следующие лица:

- штатный работник аудиторской организации;

- лицо, привлекаемое аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора;

- предприниматель, осуществляющий свою деятельность без образования юридического лица (индивидуальный аудитор). Статус индивидуального предпринимателя возникает после государственной регистрации гражданина в качестве субъекта предпринимательской деятельности. Государственная регистрация производится по установленным правилам.

К предпринимательской деятельности граждан применяются правила, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношений. Данное правило позволяет решать вопросы при недостаточности правовых норм об индивидуально-предпринимательской деятельности.

К правовым актам, содержащим нормы, регулирующие отношения по поводу предпринимательской деятельности граждан, относятся, в частности, Федеральный закон от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации", рассматривающий индивидуальных предпринимателей как субъекты малого предпринимательства, Федеральный закон от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", устанавливающий правила банкротства гражданина - индивидуального предпринимателя в том случае, если он не в состоянии удовлетворить требования кредиторов, связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности. Деятельность индивидуального аудитора подпадает под регулирование указанных законов.

В соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" (далее - Закон о лицензировании) аудиторская деятельность подлежит лицензированию. Индивидуальный аудитор осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения соответствующей лицензии.

Граждане, выбравшие в качестве предпринимательской аудиторскую деятельность, не вправе заниматься иной предпринимательской деятельностью. Данное ограничение не распространяется на иную непредпринимательскую деятельность аудиторов.

Из смысла Закона об аудите следует, что индивидуальные предприниматели вправе осуществлять лишь инициативные аудиторские проверки и оказывать сопутствующие аудиту услуги. Отметим, что по ранее действовавшим Временным правилам аудиторы обладали большим объемом правоспособности: они могли осуществлять ежегодные обязательные аудиторские проверки ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности. В настоящее время индивидуальные аудиторы таким правом не обладают.

Установленные Законом об аудите требования к аудиторам направлены на обеспечение высокого профессионального уровня аудиторов, а значит, повышение качества аудиторских услуг.

Аудиторская организация

Аудиторская организация - это коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги, действующая на основании лицензии и создаваемая в любой организационно-правовой форме, кроме открытого акционерного общества.

Легальное определение аудиторской организации позволяет уяснить место данного участника правоотношений и выявить специфические особенности его правового статуса. К таким особенностям относятся следующие.

1. Аудиторская организация как коммерческая организация, зарегистрированная в установленном законом порядке, самостоятельно осуществляет на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли. Она создается в одной из организационно-правовых форм, не запрещенных для нее законом.

2. Аудиторская организация оказывает специальный вид услуг - проводит аудиторские проверки, осуществляет сопутствующие аудиту услуги.

3. Аудиторская организация обладает специальной правоспособностью.

4. Аудиторская организация проводит свою деятельность после получения лицензии на условиях и в порядке, предусмотренных законом.

5. В отношении аудиторской организации установлены следующие требования:

- количество аудиторов, состоящих в штате аудиторской организации, не должно быть менее пяти;

- не менее 50% аудиторов, состоящих в штате аудиторской организации, должны быть гражданами Российской Федерации, постоянно проживающими на территории Российской Федерации;

- если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, не менее 75% аудиторов, состоящих в штате аудиторской организации, должны быть гражданами Российской Федерации.

Установление таких требований основывается на принятых в странах - членах ВТО ограничениях доступа иностранных физических и юридических лиц на национальные рынки аудиторских услуг.

Организационно-правовые формы аудиторской организации

Указание на возможность образования аудиторской организации практически в любой организационно-правовой форме означает, что для аудиторских организаций допустимы следующие организационно-правовые формы коммерческих организаций: хозяйственное товарищество (полное товарищество, товарищество на вере), хозяйственное общество (общество с ограниченной или дополнительной ответственностью, закрытое акционерное общество), производственный кооператив, государственное или муниципальное унитарное предприятие.

Аудит как особый вид предпринимательства может осуществляться организациями, создаваемыми и действующими в организационно-правовых формах, предусмотренных для коммерческих организаций. Некоммерческие организации не имеют в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли и не распределяют полученную прибыль между их участниками. Законом некоммерческим организациям предоставлено право осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям.

Аудиторская организация в форме полного товарищества

Полным признается товарищество, участники которого в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом. Полные товарищи участвуют в деятельности юридического лица своими действиями, осуществляют управление товариществом по общему согласию, дополнительно отвечают по обязательствам товарищества.

Имущественная ответственность полных товарищей по обязательствам своего юридического лица делает привлекательным для клиентов такой организации аудиторское обслуживание. Таким образом, аудиторы и аудиторские организации, работая в полном товариществе, рискуют в случае неудачи своим личным имуществом.

Одной из характерных особенностей этой формы юридического лица является состав участников, в который могут входить только индивидуальные предприниматели, коммерческие организации. В аудиторской организации в форме полного товарищества ими могут быть индивидуальные аудиторы и аудиторские организации; другие предприниматели в качестве полных товарищей в аудиторскую организацию входить не могут. Аудитор (аудиторская организация) может быть участником только одного полного товарищества. Поскольку данная организация образуется как объединение лиц для осуществления предпринимательской деятельности, то количество участников в ней не должно составлять менее двух аудиторов (аудиторских организаций). В случае, если в такой организации остался единственный участник, это является основанием для ее ликвидации. Единственный участник вправе преобразовать такое товарищество в хозяйственное общество в сроки и в порядке, установленные ГК РФ.

По общему правилу каждый участник полного товарищества, аудитор, аудиторская организация, имеет один голос и вправе действовать от имени товарищества. Так, например, аудитор может заключать сделки на проведение аудиторской проверки от имени товарищества. В то же время данное правило может быть изменено аудиторами, для этого участникам следует внести в учредительный договор необходимые положения.

Аудитор как участник полного товарищества не вправе без согласия остальных участников совершать от своего имени в своих интересах или в интересах третьих лиц сделки, однородные с теми, которые составляют предмет деятельности товарищества. Аудитор или аудиторская организация могут заключать договоры оказания аудиторских услуг только с согласия остальных участников полного товарищества. В противном случае товарищество вправе по своему усмотрению потребовать от такого аудитора возмещения причиненных товариществу убытков либо передачи товариществу всей приобретенной по таким сделкам выгоды. Столь важные правила должны учитываться аудиторами при выборе формы аудиторской организации и составления учредительного договора.

Аудиторская организация может быть создана и в форме товарищества на вере (коммандитного товарищества), являющегося разновидностью хозяйственного товарищества. К нему применяются правила ГК РФ о полном товариществе (ст. 66-86).

Известно, что коммандитное товарищество состоит из двух групп участников. В одну группу входят полные товарищи: они осуществляют предпринимательскую деятельность от имени товарищества и несут дополнительную имущественную ответственность по долгам своей организации. В другую - вкладчики, коммандитисты, которые вносят вклады в имущество товарищества и не отвечают по его обязательствам своим имуществом, а лишь рискуют стоимостью внесенных вкладов. Необходимо обратить внимание на то, что по правилам ГК РФ статус вкладчика, коммандитиста изменяется, когда его имя вносится в фирменное наименование товарищества. В этом случае он становится полным товарищем. Установленное правило приводит к выводу, что вкладчиками аудиторской организации могут быть аудиторы, имеющие квалификационный аттестат, аудиторские организации.

Особенности статуса данного юридического лица, отражающие добровольный характер отношений участников, ответственность участников по обязательствам товарищества, - это то, из-за чего данная организационно-правовая форма не получила широкого распространения, в том числе и в аудиторской сфере.

Аудиторская организация в форме обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью.

Основным нормативным актом, определяющим правовое положение общества с ограниченной ответственностью, является Федеральный закон "Об обществах с ограниченной ответственностью"; некоторые положения о данной форме коммерческой организации содержатся также в ст. 87-94 ГК РФ.

Данная форма коммерческой организации характеризуется объединением капитала, поэтому ее учредители (участники) не обязаны участвовать своими действиями в деятельности общества, если иное не предусмотрено уставом, и не отвечают по его обязательствам своим имуществом, а рискуют стоимостью внесенных ими вкладов. Аудиторская организация в форме общества с ограниченной ответственностью может быть создана одним лицом, которое становится единственным его участником. Им может быть индивидуальный аудитор или аудиторская организация, за исключением случаев, когда в качестве единственного участника выступает организация в форме хозяйственного общества, состоящая из одного лица. Единственным участником общества с ограниченной ответственностью может быть и лицо, не имеющее статуса аудитора, поскольку закон допускает создание таких обществ любыми физическими и юридическими лицами, а не только зарегистрированными в качестве предпринимателей. Закон ограничивает предельное количество участников общества 50 лицами. Аудиторы в таком обществе работают на основании трудового договора.

В аудиторской организации определяющее значение в выработке политики организации, обеспечении ее независимости как профессионального субъекта должно иметь решение аудиторов. Ранее постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994 г. N 482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации" в целях обеспечения дополнительных гарантий независимости аудиторских фирм при осуществлении ими аудиторской деятельности была установлена доля уставного капитала, принадлежащая аттестованным аудиторам или имеющим лицензию аудиторским фирмам, в размере не менее 51%. В настоящее время указанное постановление не действует, более того, пункт, устанавливающий данное ограничение, решением Верховного Суда РФ был признан недействительным, поскольку подобные ограничения могут вводиться только на законодательном, а не на подзаконном уровне. Закон об аудите устанавливает иное правило, а именно: наличие в штате аудиторской организации не менее пяти аттестованных аудиторов. Но введенное требование не может никоим образом существенно повлиять на политику аудиторской организации. Поэтому следует вернуться к ранее действовавшему правилу о преобладающей в уставном капитале общества доле, принадлежащей аудиторам.

Положение о субъектном составе участников общества с ограниченной ответственностью должно учитываться при выборе этой формы для аудиторской организации. Установление ограниченной ответственности учредителей (участников) общества делает эту организационно-правовую форму одной из наиболее привлекательных и часто используемых для осуществления аудиторской деятельности.

Общество с дополнительной ответственностью - один из видов хозяйственного общества, на который распространяются почти все положения об обществе с ограниченной ответственностью, кроме одного исключения: участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества (п. 1 ст. 95 ГК РФ). Причем при банкротстве одного из участников общества его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами общества.

Аудиторская организация в форме акционерного общества

Основным нормативным актом, определяющим правовое положение акционерного общества, является Федеральный закон "Об акционерных обществах". Некоторые общие положения об акционерном обществе содержатся в ст. 96-104 ГК РФ.

Известно, что характерной особенностью данной организационно-правовой формы юридического лица является деление уставного капитала общества на определенное количество одинаковых долей, выраженных акциями. В закрытом акционерном обществе акции распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц; открытая подписка на выпускаемые акции не производится. Акционеры такого общества имеют преимущественное право приобретения акций, продаваемых другими акционерами этого общества. Данные правила позволяют сосредоточить большую часть капитала общества у аудиторов и аудиторских организаций и таким образом влиять на решения, принимаемые на общем собрании акционеров, а значит, на политику в деятельности этой организации.

При выходе участника из акционерного общества он не может требовать от общества каких-либо выплат или выдачи имущества, причитающегося на его долю, поскольку выход из акционерного общества предполагает продажу или передачу иным способом акций другому лицу. Акционерное общество гарантировано от уменьшения своего имущества при выходе из него участников, что делает данную форму одной из наиболее предпочтительных для осуществления предпринимательской, в том числе аудиторской, деятельности.

Данная форма привлекательна для создания аудиторской организации также тем, что акционеры общества не отвечают по обязательствам общества, они рискуют лишь стоимостью своих акций.

Число участников такого юридического лица не должно превышать числа, установленного Законом об АО, в противном случае оно подлежит преобразованию в открытое акционерное общество в течение одного года, а по истечении этого срока - ликвидации в судебном порядке, если число участников не уменьшится до установленного законом предела.

В открытом акционерном обществе участники могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров. Акционерное общество вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу на условиях, установленных законом или иными правовыми актами. Это делает состав участников переменным. При таких условиях аудиторам, аудиторским организациям невозможно проводить решения, отвечающие повышению эффективности осуществления своих профессиональных функций, а также соблюдать принцип независимости аудиторской деятельности, поэтому аудиторские организации в форме открытого акционерного общества не могут создаваться.

Аудиторская организация в форме производственного кооператива

Правовое положение производственного кооператива определяется ст. 107-112 ГК РФ и Законом о производственных кооперативах. Кроме того, был принят специальный Федеральный закон от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации".

Производственный кооператив является удобной формой для создания аудиторской организации; закон не устанавливает предельного числа членов кооператива, как это предусмотрено для общества с ограниченной или дополнительной ответственностью, закрытого акционерного общества. Установлен лишь низший предел - число членов не должно быть менее пяти.

При выборе данной форы для аудиторской организации учредители должны учитывать, что производственный кооператив в основном является трудовым объединением граждан, а значит, члены кооператива обязаны участвовать в его деятельности своим личным трудом. Прибыль распределяется между членами кооператива в соответствии с трудовым и иным участием в деятельности кооператива и размерами паевого взноса. Отношения между аудиторами (членами кооператива) определяются не трудовым законодательством, а законом о производственных кооперативах и уставом соответствующего кооператива. Трудовая деятельность в аудиторской организации, созданной в форме производственного кооператива, может осуществляться не только его членами, но и наемными работниками; в этом случае трудовая деятельность таких лиц регулируется законодательством о труде.

Аудиторская организация в форме производственного кооператива предпочтительна для ее клиентов, поскольку члены несут субсидиарную ответственность по обязательствам кооператива в размере и порядке, предусмотренных Законом о производственных кооперативах и уставом. Это создает дополнительные гарантии для удовлетворения требований кредиторов, но в то же время является негативным фактором при выборе данной формы для занятия аудиторской деятельностью.

Аудиторская организация в форме унитарного предприятия

Основным нормативным актом, определяющим правовое положение унитарного предприятия, является Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях". Некоторые положения об этой форме юридического лица содержатся в ст. 113-115, ст. 294-299 ГК РФ.

Унитарные предприятия могут создаваться только на основе государственной или муниципальной собственности. Они не наделяются правом собственности на закрепленное за ними имущество, а обладают им на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Собственник имущества обладает значительными правами в отношении предприятия и самого имущества. Так, собственник решает вопросы создания, реорганизации, ликвидации своего предприятия, определения предмета и целей его деятельности, назначения руководителя, осуществляет контроль за использованием по назначению и сохранностью принадлежащего предприятию имущества; имеет право на получение части прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении аудиторской организации. Аудиторы и другие работники аудиторского предприятия работают на основании трудового договора.

Некоторые авторы указывают на то, что данная организационно-правовая форма не является удачной для использования при создании аудиторской организации, поскольку перечень клиентов такой организации, несомненно, будет ограничен требованием независимости, сформулированным в п. 5 ст. 12 Закона об аудите, "в отношении организаций, имеющих общий с этой аудиторской организацией учредителей (участников)". Такое требование исключает участие аудиторской организации, созданной в форме унитарного предприятия, в проверках юридических лиц с тем же учредителем.

Имеется и другая точка зрения, согласно которой такая форма аудиторской организации имеет значительные преимущества перед организациями, созданными частными лицами. Аудиторы не только не несут имущественной ответственности по обязательствам предприятия, но и не рискуют своим имуществом, так как они не вносят его в уставный фонд аудиторской организации в качестве вклада. Имущественную ответственность по обязательствам аудиторского предприятия несет само предприятие, а не его работники. Аудиторские предприятия не имеют ограничений в количестве работников, что позволяет эффективно осуществлять специализацию аудиторов, подготовку молодых кадров, иметь большой штат вспомогательного персонала. Практика показывает, что аудиторские организации в форме унитарных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения, традиционно присутствуют на рынке аудиторских услуг. Среди созданных аудиторских организаций они занимают третье место после закрытых акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью.

Аудиторские организации на праве оперативного управления практически не создаются не потому, что могут возникнуть трудности в работе с соблюдением принципа независимости, а по другой причине. Права такого предприятия в отношении принадлежащего ему имущества значительно урезаны: аудиторское предприятие может распоряжаться имуществом лишь с согласия собственника, использовать имущество с учетом предмета и целей деятельности, для выполнения заданий собственника; собственник имущества вправе изъять лишнее, неиспользуемое либо используемое не по назначению, имущество и распорядиться им по своему усмотрению.

Аудиторские организации, осуществляющие проверки сельскохозяйственных кооперативов.

Аудиторский союз

Законом об аудите установлено, что особенности правового положения аудиторских организаций, осуществляющих проверки сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов, определяются Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации". Указанным законом предусмотрено, что аудиторские проверки кооперативов и союзов кооперативов осуществляются аудиторскими союзами, в состав которых входят названные организации.

Аудиторский союз представляет собой форму некоммерческой организации, создаваемой на договорной основе сельскохозяйственными кооперативами и их союзами, которая (кроме аудита) вправе осуществлять координацию деятельности входящих в него участников (членов), представлять и защищать их имущественные интересы. Аудиторские проверки осуществляются аудиторами, являющимися работниками аудиторского союза, или лицами, привлекаемыми к работе на основании гражданско-правовых договоров. Число аудиторов, состоящих в штате аудиторского союза, должно быть не меньше, чем установлено законодательством для аудиторских организаций. Членами аудиторского союза с правом совещательного голоса могут быть иные аудиторские организации, обслуживающие организации агропромышленного комплекса. Порядок внесения членских взносов, права и обязанности таких членов устанавливаются учредительными документами аудиторского союза.

Установленные особенности аудита в сельскохозяйственной сфере не согласуются с основными критериями, принятыми законодателем в отношении аудиторов - профессиональных участников рынка аудиторских услуг. В результате нарушается основополагающий принцип аудита, отражающий его сущность, - принцип независимости. Кроме того, установленное правило, по существу, превращает союзы аудиторов во внутренний аудит при союзах кооперативов.

Право выбора организационно-правовой формы для аудиторской организации предоставляется ее учредителям. Практика показывает, что аудиторские организации создаются преимущественно в форме закрытого акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью, и это не случайно, поскольку данные организационно-правовые формы юридических лиц в наибольшей степени приспособлены к условиям рыночной экономики. Так, среди качеств, делающих эти формы привлекательными для учредителей, академик В.В. Лаптев называет возможность концентрации капитала, отсутствие во многих случаях ответственности участников по обязательствам таких организаций.

Правоспособность аудиторской организации

Аудиторская организация специализируется на проведении аудиторских проверок (в том числе ежегодных обязательных проверок) и может оказывать сопутствующие аудиту услуги - такие, как восстановление и ведение бухгалтерского учета, бухгалтерское, налоговое, правовое, управленческое консультирование и др. При этом проведение обязательного аудита - исключительная деятельность аудиторской организации, которую не вправе осуществлять индивидуальные аудиторы и какие-либо иные лица. В то же время аудиторской организации запрещается заниматься иной предпринимательской деятельностью.

Таким образом, данный субъект обладает специальной правоспособностью - он может осуществлять деятельность, соответствующую цели его создания, предусмотренную в его учредительных документах, и не должен выходить за пределы уставной деятельности. Сделки аудиторской организации, выходящие за пределы ее правоспособности, недействительны (ст. 173 ГК РФ). Более того, нарушение данного правила является основанием для ликвидации аудиторской организации (ст. 61 ГК РФ).

Следовательно, законодатель применительно к специальной правоспособности аудиторской организации устанавливает два правила:

- исключительное право аудиторской организации на проведение обязательного аудита, которое выражается, по существу, в запрете другим субъектам его проводить;

- принудительная специализация аудиторской организации, которая выражается в запрете заниматься иными видами предпринимательской деятельности. (Данное правило действует и в отношении индивидуального аудитора.)

Данный вывод не означает, что аудиторская организация вообще не может осуществлять гражданско-правовые сделки, не связанные с проведением аудита. Такие сделки аудиторская организация, как и любое юридическое лицо, вправе совершать в соответствии с принципом общей правоспособности, установленным ст. 49 ГК РФ. Едва ли можно сомневаться в том, что аудиторская организация имеет право заключить договор аренды помещения, создавать общественные организации, участвовать в качестве члена в деятельности ассоциаций, союзов и т.п., даже если в ее учредительных документах не будут указаны подобные действия.

Представляется, что в качестве критерия отграничения не связанных с аудитом сделок, которые могли бы совершать аудиторские организации, от запрещенных для них сделок могло бы стать определение понятия и признаки предпринимательской деятельности. Согласно ст. 2 ГК РФ предпринимательская деятельность - это самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Используя этот критерий, можно определить, что сделки, отвечающие признакам предпринимательской деятельности и не связанные с аудитом и оказанием сопутствующих аудиту услуг, не могут совершаться аудиторскими организациями. И наоборот, сделки, не связанные с предпринимательской деятельностью (в частности, не приобретающие систематического характера с целью извлечения прибыли),- это сделки, которые аудиторская организация вправе осуществлять в соответствии с действующим законодательством.

Положение о специальной правоспособности аудиторской организации подтверждается судебной практикой.

Организация "Ерза" обратилась в арбитражный суд г. Москвы с иском к Минфину России о признании не соответствующим закону отказа ЦАЛАК Минфина России в выдаче лицензии на осуществление аудиторской деятельности организацией "Ерза" и возложении на ответчика обязанности выдать такую лицензию. Иск не был удовлетворен, поскольку отказ в выдаче лицензии был правомерен. Аудиторские фирмы регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности и не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и связанной с ней, а в данном случае организация "Ерза" предоставила учредительные документы, в которых помимо аудиторской деятельности были указаны другие виды предпринимательской деятельности.

Структура аудиторской организации

Аудиторская организация, как любое юридическое лицо, обладает организационным единством. Структура аудиторской организации отвечает целям и задачам ее деятельности. В структуру аудиторской организации входят органы управления, службы и отделы, обособленные подразделения (филиалы и представительства), а также внутренние структурные подразделения вне местонахождения головной организации и филиала (дополнительные офисы и т.п.).

Порядок управления аудиторской организацией определяется в ее уставе или в учредительном договоре. Для хозяйственных обществ, производственных кооперативов характерно разграничение органов управления на высший и исполнительный органы. Высшим органом управления является общее собрание участников общества, которое решает важнейшие вопросы его деятельности. Исполнительный орган может быть либо единоличным, либо коллегиальным. Создается также орган финансового контроля (ревизионная комиссия), а в акционерном обществе - еще и совет директоров (наблюдательный совет), осуществляющий общее руководство деятельностью аудиторской организации.

Органом управления унитарного предприятия является руководитель, назначаемый собственником либо уполномоченным собственником органом. Руководитель унитарного предприятия подотчетен назначившему его лицу (органу этого лица). Порядок образования, компетенция и другие требования определяются ГК РФ и соответствующими федеральными законами. Каких-либо особых правил, связанных с органами аудиторской организации, специальное законодательство не содержит.

В структуру аудиторской организации входят службы внутренней компетенции (бухгалтерия, юридическая служба, служба безопасности и др.), а также отделы, связанные с осуществлением отдельных видов аудита (отделы общего аудита, банковского аудита, страхового аудита, аудита инвестиционных фондов, отдел сопутствующих аудиту услуг, отдел разработки внутренних стандартов). Деятельность подразделений аудиторской организации осуществляется на основании внутренних документов.

Аудиторская организация, как и любое другое юридическое лицо, может иметь обособленные подразделения, расположенные вне места ее нахождения - филиалы и представительства. Если филиал осуществляет все или часть функций своего юридического лица (т.е. может проводить аудиторские проверки и оказывать сопутствующие аудиту услуги), то представительство соответственно представляет интересы аудиторской организации и их защищает и не имеет права проводить аудит.

Филиал и представительство не являются юридическими лицами; наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных этим юридическим лицом положений. Руководители филиалов и представительств назначаются юридическим лицом и действуют на основании доверенности.

Виды аудиторских организаций

В Законе об аудите нет указаний на виды аудиторских организаций. На практике аудиторские организации принято подразделять на различные виды по характеру выполняемых ими функций и объему оказываемых услуг.

В зависимости от характера деятельности аудиторские организации подразделяются на универсальные и специализированные.

Универсальные аудиторские организации могут иметь несколько лицензий на право проведения того или иного вида обязательного аудита и выполняют широкий круг работ: организацию аудиторских проверок в области общего аудита, банковского аудита, страхового и др.; услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, анализу хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта; бухгалтерское, налоговое, правовое, управленческое консультирование и другие услуги по профилю своей деятельности.

Специализированные аудиторские организации выполняют более узкий круг работ, например аудиторские проверки, обучение и некоторые др.

Независимо от того, является ли аудиторская организация универсальной или специализированной, она должна выполнять основной вид услуг - проведение аудита. В противном случае (по смыслу Закона об аудите) она не является аудиторской организацией.

В зависимости от объема оказываемых услуг аудиторские организации принято подразделять на большие, средние и малые. Основным критерием при определении объема реализуемых услуг предлагается считать годовой объем выручки от реализации.

На российском рынке аудиторско-консультационных услуг функционирует несколько основных групп компаний:

- крупнейшие международные компании "большой пятерки" - примерно 65-75% общего объема рынка;

- различные зарубежные аудиторские фирмы (порядка 20) - 5-7% общего объема рынка;

- крупнейшие российские аудиторские фирмы (1-15) - 15-25% общего объема рынка;

- средние российские фирмы (3-40 средних фирм с численностью сотрудников 30-100 чел.) - 3-5% рынка;

- небольшие фирмы (примерно 3000) и индивидуальные аудиторы - 3-5% общего объема рынка.

Структура рынка показывает, что основной объем работ по показателю выручки по аудиту приходится на крупнейшие международные компании "большой пятерки" и различные зарубежные аудиторские фирмы (70-82% общего объема рынка); далее следуют крупнейшие российские фирмы (15-25%), а за ними - средние российские фирмы и небольшие фирмы, на долю которых приходятся равные объемы работ (по 3-5%).

3. Правовое положение аудиторов и аудиторских фирм

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наделяются определенными правами и обязанностями, которые в самом общем виде были закреплены еще во Временных правилах. Вместе с тем действующее законодательство, аудиторская практика позволяют выделить несколько групп прав и обязанностей:

- общие права и обязанности, закрепленные действующими законодательными и нормативными актами;

- рекомендательные права и обязанности, закрепленные в кодексах профессиональной этики;

- специфические права и обязанности, установленные внутрифирменными аудиторскими стандартами;

- права и обязанности, обусловленные оказанием конкретных аудиторских услуг, закрепленные в соответствующих договорах.

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) имеет право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований действующего законодательства, а также конкретного договора оказания аудиторских услуг. Аудируемые лица не вправе определять перечень применяемых форм и методов или ограничивать круг вопросов, подлежащих выявлению при проверке. В аудиторской практике часто возникает проблема степени выборочности аудиторской проверки: клиент либо требует применения при этом сплошного метода, либо пытается обратить внимание аудитора лишь на отдельные детали.

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) вправе проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации. Получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения по возникшим вопросам в устной и письменной формах. При этом аудитор обязан обеспечить сохранность документов, получаемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия аудируемого лица или лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

В случаях непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации или выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих или могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности, последние имеют право отказаться от проведения проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении.

Важнейшими обязанностями аудиторской организации (индивидуального аудитора) являются квалифицированное проведение аудиторской проверки, представление по ее результатам аудиторского заключения в установленные договором сроки, оказание сопутствующих аудиту услуг. Действующее законодательство не содержит формальных критериев квалифицированного проведения такой проверки. Однако в соответствии с общепринятой аудиторской практикой аудиторская проверка считается квалифицированно проведенной, если она планировалась и осуществлялась с соблюдением требований нормативных актов, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности.

При возникновении сомнений в квалифицированности аудитора возможно проведение проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, осуществляемой внешними проверяющими или аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества или непредставление аудитором в распоряжение проверяющих всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Мировая практика свидетельствует, что доверие общества к качеству работы аудиторов возрастает при установлении высоких внутренних стандартов поведения и профессиональной деятельности аудиторов. В экономически развитых странах большую роль играют не только нормативно-правовые акты, но и кодексы этических профессиональных норм, которые устанавливают дополнительные права и обязанности аудиторов.

В нашей стране Кодекс этики аудиторов России был принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 28 августа 2003 г. Он устанавливает правила поведения аудиторов России и определяет основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности.

Субъектами правоотношений, возникающих в сфере осуществления аудиторской деятельности, являются аудируемые лица и лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг.

К аудируемым лицам относятся не только юридические лица и индивидуальные предприниматели, финансовая (бухгалтерская) отчетность которых согласно действующему законодательству должна подтверждаться заключением независимого аудитора, но и другие лица, принявшие решение о проведении аудиторской проверки своей отчетности, даже если в отношении их не применяется правило об обязательном аудите. Так, аудиторская проверка деятельности акционерного общества, в том числе и не обязанного подтверждать свою финансовую отчетность аудиторским заключением, должна быть проведена во всякое время по требованию акционеров, совокупная доля которых в уставном капитале составляет 10 и более процентов (п. 5 ст. 103 ГК РФ). Для проверки и подтверждения правильности годовых отчетов и бухгалтерских балансов, а также для проверки состояния текущих дел общество с ограниченной ответственностью вправе по решению общего собрания участников привлекать профессионального аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом, членами совета директоров (наблюдательного совета) общества, лицом, осуществляющим функции единоличного исполнительного органа общества, членами коллегиального исполнительного органа общества и участниками общества. Аудиторская проверка может быть проведена и по требованию любого участника общества выбранным им профессиональным аудитором, который должен соответствовать установленным законом требованиям (ст. 48 Закона об ООО).

Право назначить аудиторскую проверку отчетности финансово-промышленной группы имеет полномочный государственный орган (ст. 17 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. "О финансово-промышленных группах"; далее - Закон о ФПГ).

Следует отметить, что Закон об аудите значительно расширил круг аудируемых лиц, в отношении которых проводится обязательный аудит. К ним относятся лица, созданные в форме открытого акционерного общества; лица, в деятельности которых используются денежные средства граждан и юридических лиц, в том числе в качестве обязательных или добровольных отчислений (кредитные, страховые организации, общества взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные фонды, государственные внебюджетные и другие фонды); лица, финансовые показатели деятельности которых составляют определенный уровень: объем годовой выручки превышает 500 тыс. МРОТ или сумма активов баланса на конец отчетного года превышает 200 тыс. МРОТ (в том числе государственные и муниципальные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения); лица, в отношении которых обязательный аудит предусмотрен федеральным законом. Так, в соответствии с Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" обязательной аудиторской проверке подлежат сельскохозяйственные кооперативы и союзы таких кооперативов.

Ранее действовавшие Временные правила не закрепляли права экономических субъектов, подлежащих аудиту. Им предоставлялось лишь право получать от аудитора (аудиторской фирмы) исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, правах и обязанностях сторон, а после ознакомления с заключением аудитора (аудиторской фирмы) экономический субъект был вправе потребовать от аудитора информацию о нормативных актах, на которых были основаны замечания и выводы аудитора (аудиторской фирмы).

Закон об аудите закрепляет права и обязанности аудируемого лица. При этом некоторые права такого субъекта основаны на обязанностях аудиторской организации (индивидуального аудитора). Так, исходя из того что аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязана обоснованно подготовить и передать аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудируемое лицо вправе требовать этого от аудитора.

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

1) заключить договор на проведение обязательного аудита с аудиторской организацией в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

2) создать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки;

3) предоставить аудитору информацию и документацию, необходимые для осуществления аудита;

4) дать по запросу индивидуальных аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и объяснения в устной и письменной формах;

5) оперативно устранить выявленные аудиторами нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

6) не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки, а также исполнять иные обязанности, вытекающие из существа подобного рода правоотношений.

Субъекты аудиторской деятельности несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Заключение

Таким образом, в соответствии со ст. 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" аудиторская деятельность, аудит - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Законодатель прежде всего указывает на коммерческий характер аудиторской деятельности. Все признаки предпринимательской деятельности, определенные ст. 2 ГК РФ, а именно: самостоятельность, рисковый характер, систематичность действий с целью получения прибыли от оказания услуг соответствующими лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке, присущи аудиту (аудиторской деятельности). Так, самостоятельный характер аудиторской деятельности указывает на ее волевой источник: граждане и юридические лица самостоятельно, т.е. своей волей и в своем интересе, осуществляют данную деятельность. Аудиторы и аудируемые лица свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора, они по своему усмотрению определяют приемы, методы и конкретные процедуры проведения аудита, за исключением планирования и документирования аудита, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Самостоятельность аудиторской деятельности не исключает ее общего регулирования со стороны государства.

Можно выделить три этапа в процессе формирования нормативно-правовой базы аудиторской деятельности в России.

I этап (1987-1993): характеризуется отсутствием единого акта, устанавливающего основы правового регулирования аудита; этап "неупорядоченного" аудита.

II этап (1993-2001): утверждены Временные правила, содержащие основные положения, регулирующие отношения по поводу аудита и заложившие основы для дальнейшего развития аудиторской деятельности в России.

III этап, продолжающийся до настоящего времени, начало которого связано с принятием в августе 2001 г. Закона об аудите. Для этого периода характерно регулирование аудиторской деятельности на законодательном уровне, упорядочение требований к аудиторам и аудиторским организациям, приведение этих требований в соответствие с мировыми стандартами.

Литература

Основная литература:

1. Конституция Российской Федерации: М. 1993г.
2. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности"(с изменениями от 14, 30 декабря 2001 г., 30 декабря 2004 г., 2 февраля 2006 г.) \\ГАРАНТ
3. Федеральный закон от 9 июля 1999 г. N 160-ФЗ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации"
4. Федеральный закон от 11 января 1995 г. N 4-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации" // СЗ РФ. 1995. N 3. С. 167.
5. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" // СЗ РФ. 2001. N 33 (ч. 1). Ст. 3431.
6. Постановление Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. N 1355 "Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке" // СЗ РФ. 1994. N 33. Ст. 3451.
7. Временное положение об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации, утв. приказом Банка России от 18 марта 1996 г. N 02-71. Приказом Банка России от 10 сентября 1997 г. N 02-391 это положение признано утратившим силу с 16 сентября 1997 г.
8. Постановление правительства РФ от 7 октября 2004 г. N 532 "О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности", утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 // РБГ. 2004. 19 окт.
9. Решение Верховного Суда РФ от 22 мая 2001 г. N ГКПИ 01-806 // БВС РФ. 2002. N 2.

Дополнительная литература

10. Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России. М., 1996. С.

11. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. - "Волтерс Клувер", 2005 г.

12. Лаптев В.В. Субъекты предпринимательского права. М., 2003.

13. Пятенко С.В. Организация работы аудитора и консультанта. М., 2001.

14. Скобарев В.Ю., Пивоварова С.А., Долотенкова Д.К. Комментарий к Федеральному закону от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности". - Система ГАРАНТ, 2002 г.

15. Аудиторские ведомости. 2001. N 11.

16. Решение Верховного Суда РФ от 22 мая 2001 г. N ГКПИ 01-806 // БВС РФ. 2002. N 2.

17. Предпринимательское право Российской Федерации. Учебник / Под ред. Е.П. Губина, П.Г. Лахно. М., 2003.