**Понятие аудиторской деятельности, подлежащей лицензированию**

Антон Клячин

Законодательство РФ об аудиторской деятельности содержит целый ряд пробелов и противоречий. К сегодняшнему дню практика выявила наиболее острые из них. К их числу, несомненно, можно отнести вопросы о необходимости лицензирования видов деятельности, связанных с аудитом, а также аудита отчетности на соответствие ее Международным стандартам финансовой отчетности. Эти вопросы и стали предметом рассмотрения в настоящей статье.

Понятие аудиторской деятельности содержится во Временных правилах аудиторской деятельности в РФ, утвержденных Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263. Согласно п.3 Правил, «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 экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг».

Буквальное толкование данной нормы может привести к ошибочному выводу о том, что под данное Правилами понятие подпадают любые проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Между тем, буквальное толкование в данном случае неприменимо.

Общепризнанно, что нормативно-правовые акты подлежат только систематическому толкованию. Так, известный теоретик права, профессор С.С. Алексеев в своем фундаментальном труде «Право: опыт комплексного исследования» пишет: «Поскольку каждая юридическая норма связана со многими другими, действует не изолировано, а в единстве с ними, причем в составе целостных институтов, отраслей права, всей правовой системы, то достаточно полно раскрыть содержание данной нормы, правильно понять ее в принципе невозможно без учета многообразных связей с другими нормами, иными нормативными положениями и принципами» [1]. Того же мнения придерживается профессор А.С.Комаров: «Связь между нормами права отражает объективно существующую связь регулируемых общественных отношений. Поэтому только с учетом этих связей можно понять подлинный смысл каждой из них» [2].

Таким образом, при толковании закона единственно возможный метод толкования – систематическое толкование, учитывающее не только буквальный смысл нормы, но и ее место в правовой системе, взаимосвязь с другими нормами.

Особое значение систематическое толкование закона приобретает при несовершенстве юридической техники, которое часто имеет место в отечественном законодательстве. Так, применительно к рассматриваемому случаю, необходимо отметить, что Временные правила используют два разных термина для обозначения одного понятия. Пункт 3 Правил говорит об «иных аудиторских услугах». В то же время, пункт 9 раскрывая это понятие, именует эту деятельность «связанной с аудиторской». Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, одобренный 25 декабря 1996 г. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, оперирует понятием «услуги, сопутствующие аудиту». Таким образом, одно и то же понятие в законодательстве имеет три названия, что определенно свидетельствует о низком уровне юридической техники.

Систематическое толкование Временных правил, сделанное с учетом иных нормативных актов, приводит к однозначному выводу о том, что не всякая деятельность, осуществляемая аудиторской организацией, подлежит лицензированию. Об этом свидетельствуют следующие соображения.

Сама терминология Временных правил и Перечня терминов и определений свидетельствует о том, что понятие «аудит» не включает в себя «иные аудиторские услуги», так как эти услуги именуются также и «связанными с аудитом» и «сопутствующими аудиту». Это наглядно свидетельствует о том, что такие услуги не являются аудитом, а только лишь связаны с ним, сопутствуют ему.

В соответствии с Федеральным законом РФ от 21 ноября 1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете и ведение бухгалтерского учета (что включает в себя и его постановку, и, в необходимых случаях, восстановление) могут осуществляться бухгалтерской службой, штатным бухгалтером, централизованной бухгалтерией, специализированной организацией, бухгалтером-специалистом, лично руководителем организации (пункт 2 ст. 6 Закона). Было бы абсурдным полагать, что всем этим лицам необходима лицензия на аудиторскую деятельность. Бухгалтерский учет ведется всеми без исключения юридическими лицами, и, если принять ту точку зрения, что его постановка и ведение требует лицензии на аудиторскую деятельность, с необходимостью придется признать и вывод о том, что все юридические лица или их руководители должны иметь такую лицензию. Такой вывод, очевидно, абсурден.

Подача деклараций о доходах регулируется Налоговым кодексом РФ. Декларация может быть составлена самим налогоплательщиком, однако действующее законодательство не содержит запрета на составление ее другими лицами. При этом ни в налоговом кодексе, ни в Федеральном законе от 16 сентября 1998 №158-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» не указано, что составление налоговых деклараций требует получения составителем лицензии.

Оценка активов и пассивов экономического субъекта осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» В соответствии со ст. 23 названного Закона, оценочная деятельность требует получения отдельной лицензии. Таким образом, аудиторская лицензия для осуществления оценочной деятельности не нужна.

Консультирование по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства РФ представляет собой, по сути, юридическое консультирование. Ранее, до принятия Закона «О лицензировании отдельных видов деятельности», такая деятельность подлежала лицензированию. Однако, с принятием названного Закона, который не включил деятельность по оказанию платных юридических услуг в список лицензируемых видов деятельности (ст. 17 Закона), такая деятельность перестала требовать получения лицензии. Об этом прямо сказано в Постановлении Правительства РФ от 20 мая 1999 г. N 548 "О признании утратившими силу решений Правительства Российской Федерации по вопросам лицензирования отдельных видов деятельности" и в Приказе Минюста РФ от 15 апреля 1999 г. N 68 "О признании утратившим силу приказа министерства юстиции Российской Федерации от 19 марта 1997 г. N 19-01-40-97". Таким образом, в действующем законодательстве есть прямые указания на то, что подобная деятельность не подлежит лицензированию.

Предоставление услуг по обучению — образовательных услуг — регулируется Федеральным законом от 13 января 1996 № 12-ФЗ «Об образовании». Такая деятельность по общему правилу подлежит лицензированию. Порядок лицензирования образовательной деятельности установлен Положением о лицензировании образовательной деятельности, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 18 октября 2000 г. № 796. В соответствии с Положением, образовательная деятельность в форме разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающаяся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании и (или) квалификации не лицензируется (п.2 Положения). Иная образовательная деятельность, осуществляемая юридическими лицами, подлежит лицензированию, однако, в данном случае необходима не лицензия на аудит, а именно лицензия на занятие образовательной деятельностью.

Итак, законодательство РФ позволяет юридическим лицам заниматься названными выше видами деятельности без лицензии или с другими, не аудиторскими лицензиями. В то же время, в соответствии со ст. 19 Конституции РФ «все равны перед законом...» [3]. Поэтому недопустимо такое положение, когда одни лица могут осуществлять какую-либо деятельность без лицензии, а другим для осуществления такой же деятельности лицензия необходима.

Таким образом, абсолютно очевидно, что виды деятельности, названные во Временных правилах аудиторской деятельности «связанными с аудитом», не являются лицензируемыми видами деятельности. Очевидно также, что цель рассматриваемой нормы в другом. Намерение законодателя в данном случае заключалось не в том, чтобы обусловить осуществление названных видов деятельности получением лицензии на аудит, а в том, чтобы ограничить правоспособность аудиторских организаций. Такой вывод подтверждается и наличием в российском праве аналогичных ситуаций. Так, кредитные организации, в силу Федерального закона от 02 декабря 1990 г. (в редакции от 05 июля 1999 г.) № 395-1 «О банках и банковской деятельности», обладают ограниченной (целевой) правоспособностью. В соответствии со ст. 1 названного закона, под кредитной организацией понимается юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации (Банка России) имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные этим же Федеральным законом. Между тем, Закон, помимо собственно банковских операций, разрешает кредитным организациям осуществлять и некоторые иные виды деятельности. Их перечень дан в части 2 ст.5 Закона. Среди прочих видов деятельности данный перечень содержит и консультационные и информационные услуги (п.7 перечня). Исходя из текста Закона, необходимо признать, что данные услуги, оказываемые отдельно, не требуют банковской лицензии.

Более того, признавая, что деятельность, связанная с аудиторской, подлежит лицензированию наряду с аудиторской деятельностью, мы приходим к противоречию между нормами Временных правил аудиторской деятельности, утвержденных Указом Президента, и нормами целого ряда названных выше Федеральных законов, юридическая сила которых, в соответствии с ч.3 ст.90 Конституции РФ, выше.

Помимо этого, не может подлежать лицензированию и аудит финансовой отчетности на соответствие международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Такой вывод следует сделать исходя из следующих доводов.

Лицензирование аудиторской деятельности, по смыслу законодательства, связано с тем, что аудиторы (аудиторские фирмы) являются частью системы финансового контроля РФ. Это подтверждается п. 1 Временных правил, называющим аудиторскую деятельность «независимым вневедомственным финансовым контролем», п. 4 Временных правил, устанавливающим, что аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимым специально на то уполномоченными государственными органами. Эти положения развиваются в Соглашении о сотрудничестве между Министерством РФ по налогам и сборам и Российской коллегией аудиторов от 12 января 2000 г. В преамбуле к Соглашению его основные цели определены как создание условий обеспечения более полной и своевременной уплаты налогов в российский бюджет. Кроме того, за уклонение от обязательной аудиторской проверки экономический субъект может быть оштрафован арбитражным судом по искам органов федерального казначейства, государственной налоговой службы, налоговой полиции (п.7 Временных правил).

Все эти нормы ярко свидетельствуют о том, что аудиторы (аудиторские фирмы) работают в тесном контакте с государственными органами финансового контроля, составляют с ними единую систему, целью которой является соответствие деятельности экономических субъектов законодательству РФ. Система органов финансового контроля РФ не может оценивать соответствие отчетности экономического субъекта требованиям международных стандартов. Это выходит за рамки ее компетенции. Лицензирование же аудиторской деятельности, как было показано выше, необходимо именно для включения аудитора (аудиторской фирмы) в эту систему. Поэтому проведение аудитором оценки документации экономического субъекта на соответствие международным стандартам финансовой отчетности не входит в сферу действия лицензии на аудиторскую деятельность.

Далее, п. 17 Временных правил аудиторской деятельности определяет заключение аудитора (аудиторской фирмы) как документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Составление такого заключения, в том случае, если аудит проводился по российским стандартам, регулируется Правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности" (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 9 февраля 1996 г., протокол N 1). Составление же заключения по результатам проверки отчетности на соответствие международным стандартам регулируется Правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям" (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол N 6). Таким образом, в результате такой проверки составляется хотя и одноименный, но совсем иной по содержанию документ.

Помимо этого, знание МСФО не обязательно для получения квалификационного аттестата аудитора. Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора, утвержденная Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией Министерства финансов РФ, требует от аудиторов лишь знания о понятии МСФО (раздел 2, тема 1, абзац 12). Между тем, аудит на соответствие отчетности МСФО предполагает, что аудитор должен высказать свое мнение о соответствии отчетности всем существенным аспектам МСФО (Концептуальная основа международных стандартов аудита, п.11 [4]). Таким образом, знаний о понятии МСФО абсолютно недостаточно для того, чтобы проводить аудит на соответствие отчетности МСФО. Из этого следует, что получить квалификационный аттестат аудитора, а затем и лицензию на аудиторскую деятельность возможно и без знания МСФО. В то же время, лицензия на аудит есть разрешение на осуществление лицензируемого вида деятельности (это следует из определения лицензии, данного в ст. 2 Закона «О лицензировании отдельных видов деятельности»). Очевидно, что невозможно давать лицензию (разрешение) на тот вид деятельности, способность осуществлять который не установлена в надлежащем порядке — это противоречило бы сути лицензирования. Следовательно, допустив, что аудит на соответствие отчетности МСФО подлежит лицензированию, мы также пришли к логическому противоречию.

Итак, учитывая вышеприведенные аргументы, следует признать, что систематическое толкование норм российского права приводит к выводу, что виды деятельности, связанные с аудитом, а также аудит на соответствие отчетности МСФО, не подлежат лицензированию.

**Список литературы**

[1] Алексеев С.С. Назв. соч., М., 1999, стр. 135.

 [2] Комаров С.А. Общая теория государства и права. М., 1998, стр. 319.

 [3] Данное положение находится в главе «Права и свободы человека и гражданина». Тем не менее, оно полностью относится и к юридическим лицам, что было разъяснено Конституционным Судом РФ в его Постановлениях от 24 октября 1996 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности части 1 статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 г. «О внесении изменений в Закон «Об акцизах» и 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции», которыми было признано, что юридические лица, будучи по природе объединением граждан, пользуются теми же правами, которые установлены Конституцией РФ для последних.

 [4] Международные стандарты аудита, М., 2000, стр. 38.