ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.

Исторической родиной аудита считается Англия, где в 1844 г. была принята серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний были обязаны не реже одного раза в год приглашать специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

В России наиболее известными аудиторскими фирмами являются "Прайсвотерхаускуперс", "Эрнст энд Янг", "Современные бизнес-технологии", "Что делать консалт", "Юникон МС", "Росэкспертиза", "Развитие бизнес систем", "ФБК" и ряд других.

Система регулирования аудиторской деятельности включает в себя акты пяти уровней:

1) Федеральный закон от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности";

2) Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утв. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696. На сегодняшний день утверждено 23 таких стандарта, среди которых:

"Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности";

"Документирование аудита";

"Планирование аудита";

"Существенность в аудите";

"Аудиторские доказательства";

"Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности";

"Особенности первой проверки аудируемого лица";

"Внутренний контроль качества" и др.;

3) Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ (на сегодняшний день действует 16 стандартов, в частности, стандарт о характеристике сопутствующих аудиту услуг от 18 марта 1999 г., стандарт об использовании работы другой аудиторской организации от 27 апреля 1999 г.). Все они были изданы до принятия Закона от 7 августа 2001 г. и поэтому действуют в части, не противоречащей ему;

4) рекомендательные акты, изданные профессиональными объединениями аудиторов (в частности, Аудиторской палатой России). Характерным примером рекомендательного акта является Кодекс этики аудиторов России, принятый Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 28 августа 2003 г., который был разработан с учетом рекомендаций Кодекса этики международной федерации бухгалтеров.

5) локальные акты, например рекомендации по проведению аудита на отдельных предприятиях.

2.

Аудиторская деятельность - это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Аудит не заменяет государственный контроль. К проведению аудиторской деятельности применяются нормы гл. 39 "Возмездное оказание услуг" Гражданского кодекса РФ.

В современной юридической литературе существует точка зрения о том, что аудит не может считаться предпринимательской деятельностью, т.к. целью проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности не является извлечение прибыли.

Аудиторскую деятельность осуществляют:

1) аудиторы - физические лица, имеющие квалификационный аттестат аудитора:

работник аудиторской организации, в том числе по гражданско-правовому договору;

индивидуальный предприниматель;

2) аудиторские организации - коммерческие организации любой организационной формы, за исключением ОАО. Пятьдесят процентов кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане РФ, постоянно проживающие на ее территории. Если руководителем аудиторской фирмы является иностранный гражданин, такие требования предъявляются к 75% кадрового состава организации . В штате аудиторской организации должно быть не менее пяти аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности проводится в форме квалификационного экзамена. Аттестаты выдаются без ограничения срока действия. Но аудиторы обязаны ежегодно проходить обучение по программам повышения квалификации.

Основные требования к претендентам на получение аттестата аудитора таковы:

высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российских образовательных учреждениях, имеющих государственную аккредитацию. Допускаются иностранные дипломы о высшем образовании при наличии свидетельства об эквивалентности его российскому диплому государственного образца;

наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет .

В проекте изменений к Закону "Об аудиторской деятельности" предусмотрено, что претендент на получение квалификационного аттестата должен иметь безупречную репутацию, подтвержденную тремя рекомендациями других аудиторов за последние три года; у него не должно быть судимости, и он должен быть членом саморегулируемой организации аудиторов. При этом последние два года стажа работы по юридической или экономической специальности должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Квалификационные аттестаты разделяются на несколько типов:

аттестаты в области общего аудита;

аттестаты в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

аттестаты в области аудита страховых компаний и обществ взаимного страхования (аудит страховщиков);

аттестаты в области аудита кредитных организаций, банковских групп, банковских холдингов (банковский аудит).

3.

Аудиторская деятельность является исключительным видом деятельности и может совмещаться только с оказанием "сопутствующих" услуг. Примерный перечень таких услуг установлен Законом об аудиторской деятельности:

налоговое консультирование;

оценка стоимости имущества;

разработка и анализ инвестиционных проектов;

составление бизнес-планов;

маркетинговые исследования;

правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам.

Аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги. Злоупотребление аудиторами своими полномочиями, если это причинило существенный вред, наказывается вплоть до лишения свободы на срок до трех лет, а также лишением права заниматься аудиторской деятельностью на тот же срок (ст. 202 УК РФ). Также аудиторы обязаны возмещать убытки, причиненные аудируемым лицам.

Требования к независимости аудиторов сформулированы в ст. 12 Закона об аудиторской деятельности путем родственных, корпоративных и профессиональных запретов. Так, аудит не может осуществляться, если:

1) аудитор является учредителем (участником) аудируемого лица, его руководителем, бухгалтером и иным лицом, отвечающем за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) аудитор состоит с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

3) руководитель и иные должностные лица аудиторских организаций являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, отвечающими за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

4) руководитель и иные должностные лица аудиторских организаций состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, отвечающими за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) аудируемые лица являются учредителями (участниками) аудиторской организации; аудиторские организации являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, а также их дочерних организаций, филиалов и представительств; аудиторские организации имеют общих с аудируемыми лицами учредителей (участников);

6) аудиторские организации и индивидуальные аудиторы оказывали в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемым лицам.

Действующее законодательство по-разному определяет статус аудитора по отношению к аудируемым лицам.

аттестованных аудиторов;

индивидуальных аудиторов;

профессиональных аудиторских объединений;

учебно-методических центров.

2. Минфин России проводит аккредитацию профессиональных аудиторских объединений на срок три года. Аккредитация проводится при наличии в составе такого объединения не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) 100 аудиторских фирм, а также Кодекса этики аудиторов России и Правил (стандартов) аудиторской деятельности.

3. При Минфине России создан Совет по аудиторской деятельности, который на 51% формируется по представлению профессиональных аудиторских объединений. Остальные члены совета могут выдвигаться вузами, научными организациями, органами власти. К основным функциям Совета можно отнести утверждение экзаменационных билетов для получения квалификационных аттестатов аудиторов, разработку федеральных стандартов аудиторской деятельности и пр.

4.

Обязательный аудит представляет собой ежегодную аудиторскую проверку, которая проводится аудиторскими организациями.

Аудиторская организация обязана страховать риск своей ответственности за нарушение договора об оказании аудиторских услуг (ст. 932 ГК РФ). Индивидуальные аудиторы не вправе проводить обязательный аудит .

См. об этом: Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. N 4-П "По делу о проверке конституционности положения п. 2 ст. 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной".

Обязательный аудит проводится в отношении следующих субъектов.

1. Открытые акционерные общества.

ОАО публикует свою бухгалтерскую отчетность, достоверность сведений которой должна быть подтверждена заключением аудитора (п. 5 ст. 103 ГК РФ, ст. ст. 88, 92 Закона об акционерных обществах).

2. Кредитные организации.

Результаты ежегодной аудиторской проверки кредитные организации обязаны направлять в Центральный банк (ст. 24 Федерального закона "О банках и банковской деятельности"). В самом Центральном банке РФ проводится внешний и внутренний аудит. Для проведения внутреннего аудита в ЦБ РФ создана Служба главного аудитора, непосредственно подчиняющегося председателю Банка России (ст. 95 Федерального закона от 10 июля 2002 г. N 86-ФЗ "О Центральном банке РФ").

3. Бюро кредитных историй.

Эти юридические лица осуществляют новый для нашей предпринимательской практики вид деятельности, а именно: услуги по формированию, обработке и хранению кредитных историй (информации, которая характеризует исполнение заемщиком принятых на себя обязательств займа и кредита), а также предоставлению кредитных отчетов. Их правовой статус регламентирован Федеральным законом от 30 декабря 2004 г. N 218-ФЗ "О кредитных историях".

4. Страховые организации и общества взаимного страхования.

Страховщики публикуют годовые балансы и счета прибылей и убытков после аудиторского подтверждения достоверности содержащихся в них сведений (ст. 29 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. "Об организации страхового дела в РФ").

5. Товарные и фондовые биржи.

Специальных требований к проведению аудита бирж в настоящее время законодательством не установлено.

6. Негосударственные пенсионные фонды.

Указанные фонды обязаны ежегодно проводить по итогам финансового года независимую аудиторскую проверку. Бухгалтерская отчетность подтверждается заключением независимого аудитора, которое считается неотъемлемой частью годового отчета о деятельности фонда (ст. 22 Федерального закона от 7 мая 1998 г. N 75-ФЗ "О негосударственных пенсионных фондах"). Кроме того, реорганизация такого фонда также проводится с учетом заключения аудитора (ст. 33 Закона).

7. Государственные внебюджетные фонды.

К таковым относятся Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Фонд медицинского страхования РФ. Аудиторские проверки данных фондов проводят аудиторские организации, отобранные на конкурсной основе .

8. Фонды.

Обязательный аудит проходят далеко не все организации, созданные в форме фондов. Закон устанавливает следующее условие: обязательная аудиторская проверка проводится только в фондах, источником формирования средств которых являются добровольные отчисления физических и юридических лиц.

9. Государственные и муниципальные унитарные предприятия.

Здесь имеется противоречие между Федеральным законом "Об аудиторской деятельности" и ст. 26 Федерального закона от 14 ноября 2002 г. N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях". Дело в том, что первый Закон предусматривает определенные условия для проведения обязательного аудита (объем годовой выручки, стоимость активов баланса - см. об этом п. 11 настоящего параграфа), второй же таких условий не содержит.

10. Организации, в уставном капитале которых доля государственного участия составляет более 25%.

Аудиторы выбираются на основе открытого конкурса проводимого аудируемым лицом не реже одного раза в три года. Правила проведения этого конкурса, утв. Постановлением Правительства РФ от 30 ноября 2005 г. N 706, обязательны также для федеральных государственных унитарных предприятий.

11. Организации и индивидуальные предприниматели.

Данные субъекты проходят обязательный аудит при наличии одного из двух условий:

объем годовой выручки превышает 500000 МРОТ;

сумма активов баланса на конец года превышает 200000 МРОТ.

12. Финансово-промышленные группы.

В соответствии со ст. 16 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. N 190-ФЗ "О финансово-промышленных группах" годовой отчет о деятельности ФПГ составляется по результатам проверки независимым аудитором. Аудиторская проверка оплачивается за счет центральной компании ФПГ.

ВЫВОД

К сожалению, в действующем законодательстве нет специальной нормы об ответственности за уклонение всех перечисленных в настоящем параграфе субъектов от проведения обязательных аудиторских проверок. Однако можно сделать вывод, что должностные лица этих организаций подлежат административной ответственности за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (ст. 15.11 КоАП РФ).

Такой вывод объясняется тем, что аудиторское заключение является неотъемлемой частью бухгалтерской отчетности в случаях, когда проведение аудита является для организации обязательным (ст. 13 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Российское законодательство содержит нормы об обязательном проведении аудиторской проверки, которую, однако, нельзя назвать разновидностью обязательного аудита. Так, согласно ст. 561 Гражданского кодекса РФ, до подписания договора продажи предприятия сторонами должно быть рассмотрено заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия.

Инициативный аудит может проводиться в организации в любое время, но можно выделить ряд специальных норм законодательства, регламентирующих такие проверки.

1. В закрытом акционерном обществе аудиторская проверка может быть проведена в любое время по требованию акционеров, в совокупности владеющих 10 и более процентами голосующих акций.

2. В обществе с ограниченной ответственностью профессиональный аудитор привлекается по решению общего собрания участников, а также по требованию любого из участников.

3. Исполнительные органы производственного кооператива могут привлекать внешнего аудитора для проверки финансово-хозяйственной деятельности и подтверждения финансовой отчетности. Аудиторская проверка может также проводиться по требованию наблюдательного совета кооператива, а также по требованию не менее 10% членов кооператива.

Литература

"ЗАСЕДАНИЕ КОМИССИИ ПО РАБОТЕ С ПРОФЕССИОНАЛЬНЫМИ АУДИТОРСКИМИ ОБЪЕДИНЕНИЯМИ СОВЕТА ПО АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ МИНФИНЕ РОССИИ" (Редакционный материал)  
("Налоги" (газета), 2006, N 19)

"ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ" (В.К. Андреев)  
("Предпринимательское право", 2006, N 1)  
("Налоги" (газета), 2006, N 3)

"КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ"  
(А.А. Чирков)  
("Право и экономика", 2005, N 9)

"ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ" (В.В. Гущин, А.В. Гущин)  
("Право и экономика", N 4, 2004)

"НОВОЕ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ" (Н.В. Братчикова)  
("Законодательство и экономика", N 8, 2002)

"К ВОПРОСУ ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ"  
(С. Шеленков)  
("Юрист", N 5, 2002)