**Регулирование аудиторской деятельности**

**Аудиторские правоотношения**

Аудиторские правоотношения представляют собой один из видов правовых отношений.

В сфере аудиторской деятельности возникают различные по своему характеру общественные отношения, среди которых можно выделить несколько групп:

во-первых, собственно аудиторские правоотношения, которые возникают между аудитором и аудируемым лицом по поводу проведения аудита;

во-вторых, иные правоотношения, связанные с аудиторскими, возникающие между аудиторской организацией (аудитором) и уполномоченными государственными органами в ходе организации аудиторской деятельности, а также организации контроля за её осуществлением;

в-третьих, дополнительные правоотношения, которые возникают по поводу оказания аудиторских услуг (например, по организации обучения специалистов в области аудиторской деятельности; по проведению научно-исследовательских и экспериментальных работ, связанных с аудитом; по правовому консультированию, а также представительству от имени экономических субъектов в уполномоченных государственных органах и т.д.);

в-четвертых, служебно-вспомогательные правоотношения, возникающие, например, между аудиторами экспертом, привлекаемым в случае необходимости и способствующим проведению аудита.

При этом в зависимости от структуры связей, характерной для тех или иных правоотношений, возникающих в ходе осуществления аудиторской деятельности, можно выделить так называемые горизонтальные отношения, в которых наблюдается юридическое равенство сторон, т.е. отношения между аудиторской организацией (аудитором) и аудируемым лицом, и вертикальные отношения, т.е. отношения между аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и органами государственной власти. Эти отношения создают условия для осуществления аудиторской деятельности, и именно в них государство реализует публичные интересы.

Самостоятельную группу отношений составляют организационно-управленческие отношения, складывающиеся в самой аудиторской организации, между ее подразделениями, а также между аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами и профессиональными аудиторскими объединениями.

Гражданско-правовая ответственность возникает по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом РФ. Суть ее состоит в возмещении убытков, причиненных некачественным проведением аудиторской проверки, однако вопрос оценки качества последней является дискуссионным.

Уголовная ответственность предусмотрена только в отношении индивидуальных аудиторов, использующих свои полномочия вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгоды.

Таким образом, можно представить следующую характеристику аудиторских правоотношений. Так, аудиторские правоотношения являются двусторонними, так как в них участвуют две стороны: с одной стороны — аудиторская организация (аудитор), с другой — аудируемое лицо, государственный уполномоченный орган, кредиторы, собственники или учредители, каждая из которых несет права и обязанности. Эти правоотношения относятся к категории относительных, в которых определены обе стороны, и только они могут являться потенциальными нарушителями прав по данному отношению. Аудиторские правоотношения — по сути, регулятивные правоотношения, так как связаны с установлением прав и обязанностей сторон и их реализацией.

Аудиторские правоотношения носят комплексный характер. Наряду с общими признаками правовых отношений они обладают и специфическими, однако последние не позволяют отнести аудиторские правоотношения к одной конкретной отрасли права.

Властный характер присущ аудиторским правоотношениям в том случае, когда одной из сторон выступает уполномоченный государственный орган или профессиональное аудиторское объединение. Эти субъекты наделены властными полномочиями в отношении аудиторской организации (аудитора), т.е. аудиторские правоотношения приобретают черты административных правоотношений.

Таким образом, аудиторское правоотношение представляет собой отношение между аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), аудируемым лицом, кредиторами, собственниками, учредителями, уполномоченными государственными органами и профессиональными аудиторскими объединениями по поводу проведения независимой проверки бухгалтерского учёта и финансовой (бухгалтерской) отчётности экономического субъекта, а также организации контроля за осуществлением аудиторской деятельности.

Правоотношение, в том числе и аудиторское, имеет сложную структуру. В нем всегда можно выделить четыре взаимодействующих элемента: субъект правоотношения, объект правоотношения, субъективное право и юридическую обязанность, последние составляют содержание правоотношения.

В соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» осуществлять аудиторскую деятельность могут аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. При этом в правоотношении, возникающем из обязательного аудита, в качестве аудитора могут выступать только аудиторские организации (п. 2 ст. 7), под которыми понимаются коммерческие организации, осуществляющие аудиторские проверки и оказывающие сопутствующие аудиту услуги (ст. 4). Такая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, что вполне объяснимо.

В настоящее время аудиторские организации создаются в основном в форме общества с ограниченной ответственностью и закрытого акционерного общества. Представляется целесообразным закрепить в Законе об аудиторской деятельности исчерпывающий перечень организационно-правовых форм, в которых может быть создана аудиторская организация, исключив наряду с открытым акционерным обществом и форму унитарного предприятия.

Аудиторские организации наряду с банками и страховыми организациями имеют специальную правоспособность, установленную законом: «Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг» (п. 7 ст. 1 Закона об аудиторской деятельности).

Таким образом, аудиторская организация как субъект аудиторских правоотношений является юридическим лицом со специальной правоспособностью и может иметь гражданские права, соответствующие предмету и целям деятельности, определенными в законе, а также в учредительных документах данной организации, и нести связанные с этой деятельностью обязанности.

Объектом правоотношений, возникающих из обязательного аудита, являются услуги, т.е. действия по проведению аудиторской проверки, не имеющие материализованного результата, он не может быть отделен от самой деятельности субъекта и потребляется в результате ее осуществления. Посредством совершения указанных действий в ходе осуществления аудита субъекты правоотношения в конечном счете удовлетворяют свой интерес в получении достоверной финансовой информации, на основе которой возможно принятие финансово значимых решений.

**Профессиональная этика аудиторов. Кодексы этики аудиторов**

Современный этап развития мировой экономики характеризуется активными интеграционными процессами, что обусловливает не только необходимость принятия единого «языка» представления информации в финансовой отчетности компаний, но и применения унифицированных, четких и прозрачных правил ее аудиторской проверки. Базой для сближения аудиторских стандартов различных юрисдикций служат документы, разрабатываемые Международной федерацией бухгалтеров (IFAC) – международным объединением представителей бухгалтерской профессии, в состав которого в качестве полноправных, ассоциированных и аффилированных членов входят сто шестьдесят три профессиональные бухгалтерские организации из ста двадцати стран. Россия представлена в IFAC действительным членом – Институтом профессиональных бухгалтеров и ассоциированным членом – Российской коллегией аудиторов.

Согласно Конституции IFAC ее основная цель – развитие бухгалтерской профессии на основе гармонизированных стандартов с целью предоставления высококачественных профессиональных услуг. В качестве одного из основных направлений деятельности IFAC избрала создание и совершенствование единой системы принципов и правил осуществления профессиональной деятельности бухгалтеров. Основными компонентами этой системы выступают разработанный Комитетом по этике IFAC Кодекс этики профессиональных бухгалтеров; выпускаемые Советом по международным стандартам аудита и гарантии достоверности IFAC Международные стандарты контроля качества (ISQCs), Международные стандарты аудита (ISAs), Международные стандарты обзорных проверок (ISREs), Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (ISAEs), Международные стандарты сопутствующих услуг (ISRSs), а также дополняющие их группы международных положений по практике; Международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора (IPSASs), создаваемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности государственного сектора; Международные образовательные стандарты, разрабатываемые Советом по международным стандартам образования профессиональных бухгалтеров IFAC.

Международный стандарт аудита ISA 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» устанавливает обязанность аудитора выполнять аудиторские задания в соответствии с Международными стандартами аудита и руководствоваться Кодексом этики профессиональных бухгалтеров IFAC (далее – Кодекс). Кодекс включает часть А, посвященную общим положениям и фундаментальным принципам профессиональной бухгалтерской этики и применяемую всеми профессиональными бухгалтерами, и части В и С, предназначенные для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров в бизнесе соответственно, содержащие дополнительные раскрытия этических вопросов для этих категорий. Публично практикующими профессиональными бухгалтерами являются профессиональные бухгалтеры в фирмах, оказывающих профессиональные услуги (услуги, требующие бухгалтерских и других специальных знаний, включающие ведение бухгалтерского учета, аудит, на-логовое, управленческое консультирование и другие). Профессиональные бухгалтеры в бизнесе – профессиональные бухгалтеры, работающие по найму на руководящих или иных должностях в торговых компаниях, промышленных предприятиях, организациях в сфере услуг, некоммерческих организациях, предприятиях государственного сектора, образовательных учреждениях, регулирующих органах и профессиональных бухгалтерских объединениях.

В соответствии с Кодексом основной целью бухгалтерской профессии является деятельность специалистов на самом высоком профессиональном уровне, обеспечивающем качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов. Для достижения этой цели аудитор, являющийся публично практикующим профессиональным бухгалтером, обязан придерживаться следующих фундаментальных этических принципов:

• честность;

• объективность;

• профессиональная компетентность и должная тщательность;

• конфиденциальность;

• профессиональное поведение.

Принцип честности предполагает правдивость, беспристрастность и надежность аудитора в решении профессиональных вопросов. Имя аудитора не должно ассоциироваться с отчетами, сообщениями и другой информацией, которая:

• содержит вводящие в заблуждение, ложные утверждения;

• включает грубые ошибки;

• содержит неясные или неполные данные, если эта неясность или неполнота вводит в заблуждение пользователей.

Данное требование не распространяется на случаи, когда аудитор модифицирует свое заключение (отчет) в соответствии с установленными международными стандартами требованиями.

В соответствии с принципом объективности аудитор не должен изменять своему профессиональному суждению в связи с предубежденностью, конфликтом интересов или испытываемым давлением со стороны других лиц.

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности налагает на аудитора следующие обязанности:

• поддерживать свои профессиональные знания и навыки на уровне, необходимом для обеспечения уверенности в том, что клиенту будут оказаны надлежащие профессиональные услуги;

• при оказании профессиональных услуг должным образом соблюдать требования применимых профессиональных стандартов и других технических документов.

Наличие профессиональной компетентности обусловлено следующими действиями:

• достижение профессиональной компетентности. Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего общего образования, за которым следуют специальное образование, обучение и экзамены по профилирующим предметам и далее – практическая работа.

• поддержание профессиональной компетентности на должном уровне, для которого необходимо постоянно следить за событиями, происходящими в области профессиональной деятельности бухгалтеров, включая национальную и международную информацию по вопросам финансовой отчетности, аудита и иных соответствующих нормативных требований.

Должная тщательность предполагает, что аудитор будет работать аккуратно, усердно и соблюдая условия задания.

Согласно принципу конфиденциальности аудитор обязан воздерживаться от:

• раскрытия конфиденциальной информации, полученной им в связи с оказанием профессиональных услуг или решением деловых вопросов, за пределами аудиторской фирмы за исключением случаев, когда предоставлены специальные полномочия или существует юридическая или профессиональная обязанность осуществления такого раскрытия;

• использования конфиденциальной информации, полученной им в связи с оказанием профессиональных услуг или решением деловых вопросов, в личных целях или в интересах третьей стороны.

Кроме того, аудитор должен оценивать, каким образом ему следует соблюдать конфиденциальность внутри аудиторской фирмы, а также предпринимать все необходимые меры к тому, чтобы лицами, находящимися в его подчинении, и лицами, оказывающими помощь и дающими консультации, не нарушалось предъявляемое к аудитору требование конфиденциальности. Обязанность соблюдения конфиденциальности остается в силе даже после завершения отношений между аудитором и клиентом. Принцип профессионального поведения обязывает аудиторов соблюдать требования применимых законодательных и иных регулирующих документов и воздерживаться от каких-либо действий, которые могли бы дискредитировать профессию. Например, при осуществлении маркетинга и продвижения своих кандидатур и услуг аудиторы не должны пренебрежительно отзываться о работе других профессиональных бухгалтеров.

Аудитор может сталкиваться с различными ситуациями, представляющими собой угрозу соблюдению фундаментальных этических принципов. Кодекс выделяет несколько видов таких угроз.

Угроза личной заинтересованности возникает при наличии у аудитора или его близкого родственника финансовой или другой заинтересованности в клиенте. Ситуациями, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, являются:

• предоставление кредитов организации-клиенту или любому из членов ее совета директоров или должностных лиц или получение от них кредитов;

• существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от клиента, обеспокоенность возможной потерей заказа;

• тесные деловые отношения с клиентом;

• возможность получения работы в организации-клиенте;

• зависимость размера гонорара от выводов по результатам выполнения задания, обеспечивающего уверенность.

Угроза необходимости самоконтроля появляется, когда аудитору необходимо перепроверить какие-либо результаты или выводы, за которые он сам несет ответственность. Необходимость самоконтроля может возникнуть, в частности, в следующих случаях:

• член группы исполнителей задания является или недавно являлся членом совета директоров или должностным лицом организации-клиента;

• член группы исполнителей задания является или недавно являлся работником организации-клиента в должности, позволяющей оказывать прямое и существенное влияние на предмет задания;

• оказание клиенту по заданию, обеспечивающему уверенность, услуг, прямо влияющих на предмет задания;

• подготовка исходных данных, используемых для составления документов, представляющих собой предмет проверки.

Угроза заступничества возникает, когда аудитор отстаивает такую позицию или точку зрения, которая может вызвать сомнения в его объективности. В качестве примеров Кодекс приводит следующие ситуации:

• участие аудитора в размещении акций зарегистрированной организации-клиента по аудиторскому заданию. (В терминологии Кодекса зарегистрированная организация – организация, чьи ценные бумаги зарегистрированы на фондовой бирже или сделки с которыми осуществляются под контролем фондовой биржи или иного уполномоченного органа);

• участие аудитора в качестве защитника или представителя интересов клиента на суде или в спорах с третьими сторонами.

Угроза близкого знакомства имеет место, когда в силу тесных деловых отношений аудитор начинает с излишней симпатией относиться к интересам других сторон. В частности, такая угроза может быть обусловлена следующими обстоятельствами:

• член семьи или близкий родственник аудитора является членом совета директоров или должностным лицом организации-клиента;

• член семьи или близкий родственник аудитора является работником организации-клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет задания;

• бывший партнер фирмы-исполнителя является членом совета директоров, должностным лицом или работником организации-клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет задания. (Партнер фирмы – лицо, имеющее полномочия принимать от имени фирмы задания к исполнению);

• существование длительных отношений между руководством фирмы-исполнителя задания и организацией-клиентом;

• получение подарков или знаков гостеприимства существенной стоимости от организации-клиента.

Угроза шантажа возникает, когда аудитор в связи с реальной или предполагаемой угрозой не в состоянии быть объективным. К ситуациям, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, относятся:

• угроза отказа от услуг аудитора;

• угроза судебного разбирательства;

• давление со стороны организации-клиента с целью необоснованного сокращения объема работ для снижения размера оплаты услуг.

Для минимизации указанных угроз принимаются меры, предусмотренные нормативными документами и профессиональной практикой (установленные требования к образованию и опыту для вступления в профессию; требования по поддержанию профессиональной компетентности на должном уровне; проведение уполномоченными органами проверок качества работы аудиторов); а также предусмотренные политикой фирмы и условиями конкретного задания. В частности, назначение определенного должностного лица ответственным за надзор за системой контроля качества в фирме; дисциплинарная ответственность за нарушение политики и процедур, установленных фирмой; получение консультаций профессиональных бухгалтерских организаций; назначение исполнителя обзорной проверки качества выполнения задания.

При выполнении заданий, связанных с обеспечением уверенности, члены группы исполнителей, фирма в целом и, если это уместно, сетевые фирмы должны быть независимы от клиента. Выполнение требования независимости предполагает:

• независимость мышления – образ мышления, который позволяет составить суждение, не зависящее от влияния факторов, могущих скомпрометировать профессионализм такого суждения, и который позволяет лицу действовать честно, объективно и с необходимой долей профессионального скептицизма;

• независимость поведения – избежание фактов или обстоятельств, которые настолько значимы, что информированная третья сторона, получившая информацию, могла бы поставить под разумное сомнение честность, объективность или профессиональный скептицизм группы исполнителей задания.

Группа исполнителей задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с Кодексом включает:

1) всех специалистов, непосредственно участвующих в выполнении задания;

2) всех других лиц в рамках фирмы-исполнителя, имеющих возможность прямо повлиять на результат выполнения задания, включая:

• лиц, определяющих вознаграждение, либо осуществляющих непосредственное управление или контроль деятельности исполнителей в части выполнения задания. При аудите к данной группе относятся все лица, по должности являющиеся руководителями лица, возглавляющего рабочую группу аудиторов, включая директора аудиторской фирмы;

• лиц, проводящих консультации в отношении технических аспектов, отраслевых особенностей, операций и событий, связанных с выполнением задания;

• лиц, осуществляющих контроль качества выполнения задания;

3) в случае проведения аудиторской проверки – всех лиц, в том числе сетевые фирмы, которые могут непосредственно влиять на результаты выполнения аудиторского задания.

Совет по международным стандартам профессиональной этики бухгалтеров IFAC указывает, что сетевая фирма – это организация, в отношении которой выполняется одно или несколько следующих условий:

• вместе с фирмой-исполнителем она контролируется одним и тем же лицом (группой лиц);

• вместе с фирмой-исполнителем она имеет общих собственников;

• она находится под общим руководством с фирмой-исполнителем;

• информированная третья сторона будет обоснованно считать ее частью фирмы-исполнителя.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров IFAC является образцом для национальных руководств по этике. Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации по согласованию с Координационным советом российских профессиональных объединений аудиторов и бухгалтеров 31 мая 2007 года принят и рекомендован для внедрения Кодекс этики аудиторов России. Данный Кодекс подготовлен с учетом требований законодательства Российской Федерации на основе рекомендаций Кодекса этики профессиональных бухгалтеров IFAC с максимальным сохранением его концептуальных подходов и разделов. Кодекс устанавливает правила поведения аудиторов России и определяет основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности.

Усиление роли саморегулируемых аудиторских объединений на современном этапе развития аудиторской деятельности.

Для продвижения процесса становления саморегулируемых аудиторских объединений в России, в рамках проекта «ТАСИС» разработана «Белая книга» с целью донести до российского аудиторского сообщества Европейский опыт, который можно учесть при создании такой российской системы саморегулирования аудиторской деятельности, которая бы учитывала текущие обстоятельства и оставалась эффективной в среднесрочной перспективе.

В соответствии с «Белой книгой», разработан проект изменений Федерального закона «Об аудиторской деятельности». В результате их принятия будут созданы саморегулируемые организации, членство в которых будет обязательным для всех индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций. В каждом саморегулируемом объединении должна быть создана система внешнего контроля качества.

В законопроекте «О внесении изменений в Закон «Об аудиторской деятельности» предусматривается осуществление надзора за деятельностью саморегулируемой организации уполномоченным федеральным органом (т.е. Минфином России). Открывается возможность создания системы общественного надзора.

Существующие аккредитованные профессиональные аудиторские объединения не имеют достаточного количества членов, что обусловлено добровольным членством в АПАО, и как следствие они не имеют достаточных объемов финансирования.

России нужны высококачественные и надлежащим образом финансируемые профессиональные объединения, членство в которых должно быть престижным и желанным, так как оно будет свидетельствовать о высоком уровне квалификации и надежности профессионала, то есть служить определенным «ориентиром» качества.

Обязательно наличие в объединении хорошо отлаженной системы контроля качества, для чего потребуются высококачественные профессионалы для поведения инспекторских проверок. На данном этапе АПАО не имеют возможности нанять на работу достаточного количества высоко квалифицированных контроллеров качества, поэтому сейчас целесообразно рассмотреть возможность привлечения контроллеров качества по совместительству для проверки членов своей организации в объеме, скажем, 100 часов в год. Работа контроллеров качества должна быть оплачиваемой.

**Выводы и заключения по членству в САО**

Предположения

1. В России вероятнее всего будет существовать несколько САО

2. Вероятно, что по крайней мере одно САО, кроме аудиторов будет иметь членов, не являющихся аудиторами.

Рекомендации

1 Членство с САО должно ограничиваться аудиторами, аудиторскими организациями, аудиторами – профессионалами и членами других профессий, связанных с аудитом в соответствии с уставом САО при условии, что это не противоречит российскому законодательству (к другим профессиям можно отнести бухгалтеров, не занимающихся аудиторской практикой или работающих в реальном секторе экономики).

2 Аудиторы и аудиторские организации должны быть членами особого аудиторского отделения, которое должно состоять только из индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций.

3 Выбор в управляющие органы САО должен быть организован в соответствии с организационной структурой. Члены САО, являющиеся аудиторами, имеют право быть членами лишь органа по работе с аудиторами, при этом данный орган может состоять исключительно из аудиторов

**Развитие нормативного регулирования аудиторской деятельности**

При административном механизме регулирования аудита основное значение - как это было выяснено в предыдущем разделе - имеет долго­временный канал, а в нем - система нормативного регулирования аудитор­ской деятельности. Эта система в нашей стране должна иметь (и по суще­ству уже имеет, хотя зачастую не в лучшем виде) восемь уровней: законо­дательный, правительственный, уровень федерального органа государст­венного регулирования аудиторской деятельности, ведомственный, регио­нальный, муниципальный, уровень общественных объединений аудиторов внутрифирменный (см. рис.).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Уровни |  | | | | | | | | | | | | |
| 1 | Законодательные акты | | | | | | | | | | | | |
|  |  | | | | | | | | | | | | |
| 2 | | Постановление Правительства РФ, в т.ч.  утверждение федеральных ПСАД | | | | | | | | | | |
| 3 | | | Акты Федерального органа регулирования | | | | | | | | |
| 4 |
| Акты Минфина России | | | |  | Акты Центрального банка РФ | |  | Акты других ведомств, затрагивающие аудит | | | | |
|  |  | | | | | | | | | | | | |
| 5 | | | Акты региональных органов власти | | | | | | | | |
| 6 | | | | Акты муниципальных властей | | | | | | |
| 7 |
| Документация общественным объединений аудиторов | | | | | |  | | | Международная документация | | | |
|  |  | | | | | | | | | | | | |
| 8 | | | Внутрифирменная документация | | | | | | | |

Рис. 2.1. Система нормативного регулирования аудита в РФ

На первом уровне находятся законы Российской Федерации, при нимаемые в установленном порядке Федеральным Собранием. Сюда же можно отнести и указы Президента Российской Федерации, причем ее временем роль этого инструмента нормативного регулирования должнг уменьшаться; во всяком случае, в странах с развитой рыночной экономя кой аналога такому инструменту нет, а введенные таким указом уже заменены

Рассматриваемые законы могут быть целиком посвящены аудиту, могут затрагивать его лишь в какой-то части. Например, Федеральный за кон «Об акционерных обществах» включает в себя несколько статей, ка сающихся аудиторской деятельности в акционерных обществах. Если в таких законах и указах повторяются ранее сформулированньк положения, это не страшно. Опасность заключается в рассогласования) или даже противоречиях между положениями законодательных актов, поскольку частая и автономная их корректировка (по-видимому, неизбежна) в ближайшее время) повышает возможность появления таких рассогласований и противоречий. Но и эта опасность в некоторой мере парируема поскольку обычно иерархия законов и система приоритетов их положений дает конструктивный инструмент для решения вопроса, какая из противо речащих норм должна применяться на практике; подробно это описано

Целиком посвящен аудиту Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» вступивший в силу — за исключением отдельных положений 9 сентября 2001 г. Конечно, в целом более проработанный и подробный, однако ряд его положений должен быть детализирован постановлениях Правительства Российской Федерации (второй уровень) и других документах более низких уровней.

В постановлениях Правительства Российской Федерации должны прорабатываться частные по отношению к законодательным вопросы (см рис )- Стрелки на нем означают, что на нижестоящем уровне детализируются акты, принимаемые на более высоких уровнях. В связи с этим за метим, что на 5-8 уровнях акты первых уровней не детализируются, а учитываются на предмет непротиворечивости и что акты на более низки: уровнях могут издаваться гораздо более оперативно.

Постановления Правительства Российской Федерации должны охватывать, по нашему мнению, общие вопросы функционирования федерального органа государственного регулирования аудиторской деятель ности (утверждение и изменение положения о нем и т.д.); вопросы орга низации аудиторской статистики; изменения круга субъектов обязатель ного аудита и т.п.

На третьем уровне рассматриваемой системы нормативного регули рования аудита находится федеральный орган государственного регулиро вания аудиторской деятельности. Основные функции этого федеральной органа подробно прописаны. К ним целесообразно добавить детализацию и постоянную корректировку перечня сопутствующих аудит услуг(если будет соответствующий ПСАД, то через него) и утверждение ПСАД. (Сейчас это является прерогативой Правительства Российской Федерации, но такое положение в мировом аудите уникально и снижает оперативность утверждения поскольку для Правительства РФ это вопрос мелкий). Что касается ауди­торской отчетности, то базовые вопросы и увязка ее с общероссийской стаистикой должны быть, на наш взгляд, прерогативой Правительства РФ а детализация сбора и обработки соответствующих данных - федеральной: органа, как это записано в [8, ст. 18, п. 2], и органов государственной ста­тистики.

Четвертый уровень этой системы нормативного регулирования аудита является ведомственным и представлен курирующими аудит подразделениями Министерства финансов РФ и Центрального банка РФ. (Степень участия в таком курировании Центрального банка РФ пока не очень понятна но ясно, что она не будет пренебрежимо малой.) В их функции вхо-дят подготовка и утверждение комментариев, инструкций, писем разъяс­нительного характера применительно к нормативным актам первого-третьего уровней. Соответствующее письмо, инструкция и т.п. могут быть целиком посвящены аудиторским проблемам, а могут быть и общего ха­рактера, затрагивая аудит лишь частично. Аудит могут затрагивать норма­тивные акты, издаваемые и другими ведомствами, например Федеральным агентством по управлению федеральным имуществом в порядке осуществ­ления полномочий собственника и регулирования вопросов аудита подве­домственных ему организаций (это отражено на рис. 2.1 третьим блоком четвертого уровня).

Примером функций пятого уровня может служить регулирование обязательного аудита государственных унитарных предприятий на уровне субъектов РФ, а шестого - на муниципальном уровне, что предусмотрено [8, ст. 7, п. 1.4]; можно представить, что на обоих уровнях будут готовить­ся различного рода технические задания и т.п. документы на аудит ГУПов или муниципальных унитарных предприятий. Не исключено в будущем представление субъектам РФ некоторых прав в части регулировании атте­стации аудитора - по примеру американских штатов [56, с. 15].

Если первые пять уровней относятся к государственному регулиро­ванию аудита, то шестой, седьмой, восьмой - к негосударственному. На седьмом уровне находятся общественные объединения аудиторов, которые могут выпускать нормативные акты в пределах своей компетенции (на­пример кодекс профессиональной этики членов объединения, перечень и порядок применения общественных мер наказания к нарушителям профес­сиональной этики) как обязательного, так и рекомендательного характера для своих членов. Восьмой уровень рассматриваемой системы норматив­ного регулирования аудита в Российской Федерации связан с разработкой внутрифирменных правил, методик, стандартов и т.п. аудиторскими орга­низациями.

Предлагаемая восьмиуровневая система нормативного регулирова­ния аудита в Российской Федерации может быть дополнена. Принятие ка­ких-то общих, например для Содружества Независимых Государств, доку­ментов, затрагивающих аудит, скорее всего, сюда нельзя будет отнести, поскольку такого рода акции обычно сопровождаются изменениями соот­ветствующих национальных нормативных актов. А принятие междунароД' ными ассоциациями аудиторов, включающими в себя аудиторские объе­динения Российской Федерации, документов рекомендательного характер3 можно считать акциями на седьмом уровне, что отмечено пунктиром н&

рис 2.1. Сюда же можно отнести ситуацию, когда аудиторское объедине­ние рекомендует своим членам пользоваться стандартами из системы рЛСА на то время, пока отсутствуют их российские аналоги.

Существующая сегодня схема нормативного регулирования аудита в нашей стране вполне соответствует представленной нами. Другое дело, что функции каждого уровня, их разделение, взаимодействие и ряд других вопросов должны быть серьезно переработаны.

Ни один из восьми уровней предлагаемой системы в настоящее вре­мя сколько-нибудь удовлетворительно не заполнен: на каждом уровне тре­буется проделать много работы по созданию (не говоря уже об эффектив­ном внедрении) или корректировке необходимой нормативной документа­ции. Так, к настоящему моменту, как это будет показано в третьей главе, разработано около половины необходимых ПСАД. Кроме того, при изме­нениях на вышестоящих уровнях могут оказаться необходимыми более или менее значительные изменения на нижестоящих уровнях системы.

Применительно к первым четырем уровням нижестоящие уровни либо детализируют, расшифровывают, уточняют положения, сформулиро­ванные в нормативных документах более высоких уровней, либо содержат изложение вопросов, которые для вышестоящих уровней слишком незна­чительны или нецелесообразны к рассмотрению по другим соображениям. Например, в [8, ст. 10, п. 2] прямо установлено, что форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федераль­ными ПСАД.

Основным элементом в системе нормативного регулирования ауди­торской деятельности на сегодня является Федеральный закон «Об ауди­торской деятельности», принятый в 2001 г. [8]. Нужно констатировать, что общая оценка [8] большинством специалистов справедливо положитель­ная. Это относится как к содержанию закона, так и - особенно - к самому факту его появления. Но некоторые замечания здесь представляются уме­стными.

Первое. В законе об аудиторской деятельности целесообразно зафик­сировать право любого физического или юридического лица (а не ограни­ченного их круга как сейчас) предъявлять судебный иск аудиторской орга­низации в том случае, если оно сочтет себя понесшим ущерб от некачест­венного аудита и будет готово доказывать как некачественность аудита, так ее причинную связь по отношению к этому ущербу.

Механизм экономического регулирования аудиторской деятельности.

Инструменты экономического механизма регулиро­вания аудита - штрафные санкции за некачественный аудит, страхование гражданской ответственности аудитора, рейтинги аудиторских организа­ций, тендеры на аудит и сопутствующие ему услуги, создание условий ци­вилизованной конкуренции на рынке аудиторских услуг и т.д. - работают сейчас в весьма ослабленном виде. Больше задействованы инструменты административного механизма.

Главное здесь заключается, на наш взгляд, в том, что обеспечить надлежащее развитие российского аудита на пути преобладающего ис­пользования административного механизма регулирования невозможно. Возьмем, например такое явление, как «черный» аудит. Какие только меры против него не предлагались - вплоть до уголовного наказания для таких аудиторов. Представляется, что максимум возможного результата от таких мер - это превращение «черного» аудита в «серый» когда будет создана видимость на­стоящей аудиторской проверки, возможно даже даны какие-то разумные рекомендации, разработана - не обязательно в «липовом» варианте - рабо­чая документация, но положительное аудиторское заключение на деле за­ранее будет гарантировано даже при масштабных нарушениях норм и пра­вил бухгалтерского учета. Никакими усилиями государственных органов не то, что искоренить, но даже существенно ограничить «черный» аудит и т.п. невозможно.

Представляется необходимым проанализировать инстру­менты экономического механизма регулирования аудита и их возможности в плане повышения качества аудита, основным из которых следует, по на­шему мнению, признать штрафные санкции за некачественный аудит.

Штрафные санкции с правом подачи судебного иска со стороны лю­бого пользователя аудита являются действенным средством борьбы с «черным», «серым» и - шире - с некачественным аудитом вообще. Сего­дня указанным правом в нашей стране реально обладает лишь экономиче­ский субъект, заключивший договор с аудиторской организацией (который в случае «черного» или «серого» аудита им, конечно, не воспользуется), лицензирующий орган, куда предварительно должен обратиться потер­певший пользователь, и прокурор, имеющий право предъявлять иски в за­щиту интересов третьих лиц, но вряд ли это будет широко рас­пространено. По мнению некоторых специалистов, юридиче­ская защита внешних пользователей аудита от неверного аудиторского за­ключения возможна по правилам внедоговорной ответственности за при­чинение вреда. А в споре о признании аудиторского заключения заведомо ложным потенциальным истцом может быть и пользователь аудиторского заключения, право кото­рого на объективность этого заключения по результатам проверки, на его взгляд, нарушено.

Вторым инструментом экономического механизма регулирования аудита следует рассмотреть страхование гражданской ответственности ау­диторов. При обязательном аудите обязательно стало и страхование аудиторской организацией риска ответственности за наруше­ние договора; в остальных случаях оно носит в аудите добровольный ха­рактер. Однако нижняя граница размеров обязательного страхования в за­коне не установлена, что, как указывалось в предыдущем разделе, серьезно снижает действенность этой нормы. Сравнение размеров страхового по­крытия аудиторских услуг с годовой выручкой основных российских ауди­торских фирм, проводимое рейтинговым агентством «Эксперт РА», пока­зывает фактически слабое распространение страхования ответственности у большинства отечественных аудиторских фирм. А средней величины аудиторская компания тратит в среднем на страхование своей деятельности весьма небольшие суммы, примерно 20-100 тыс. руб. Это при том, что страховой тариф обычно колеблется от 0,4% до 3% от суммы страхования, т.е. сравнительно невелик.

Следующий инструмент экономического механизма регулирования аудита - создание жесткой, но цивилизованной конкуренции на рынке ау­диторских услуг.

Многое зависит и от органов исполнительной власти. В первую оче­редь - не допускать явной или скрытой сегментации рынка аудиторских услуг, когда руководители, например каких-либо субъектов РФ, будут стремиться ограничивать деятельность «чужих» аудиторских фирм на сво­ей территории (из соображений местного патриотизма, желания облегчить жизнь связанным с ними региональным аудиторским фирмам и т.п.). При обязательном же аудите ГУПов - обеспечить достойную оплату аудитор­ских услуг (их проверка зачастую гораздо дешевле чем аналогичный по объему аудит коммерческих организаций, ввиду чего многие крупные ау­диторские фирмы просто не аудируют ГУПы [95, с. 64], снижая тем самым накал конкурентной борьбы и качество их аудита).

Важным элементом цивилизованной конкуренции в аудите - как и в других областях - являются конкурсы (тендеры) на право проведения аудиторской проверки. Они необходимы перед за­ключением договоров на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собст­венности составляет не менее 25%. Теоретически такие конкурсы являются средством отбора наиболее достойного претендента, ввиду чего они долж­ны способствовать не только уменьшению цены услуги, но и повышению ее качества.

И, наконец, информационная прозрачность рынка аудиторских услуг. Этот инструмент регулирования работает в рамках любого механизма, но наибольшую важность и развитие приобретает в условиях преобладания эко­номического механизма регулирования. Он многолик: сюда входит и наличие подробных данных о ценах на всевозможные аудиторские услуги и полнота сведений об аудиторских фирмах (не только тех, которые фирмы обычно публикуют в своих рекламных проспектах, но и результаты судебных про­цессов с ее участием и т.д.) и информация об органах государственного и общественного регулирования аудита (их структура, принятая техническая политика, работа в области контроля качества аудита и т.п.) и т.д. По-видимому, высокой степени прозрачности рынка аудиторских Услуг невозможно добиться без создания разветвленной сети специализи­рованных сервисных организаций аналитического характера (независимых и коммерчески ориентированных - при общественных объединениях ауди­торов, вузах и т.д.), работающих в тесном контакте со средствами массо­вой информации.