

УДК 347.73

ПРАВОВОЙ СТАТУС АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**Рязанцева М.В.***ГБОУ ВПО «Московский государственный университет геодезии и картографии» (МИИГАиК),
Москва, e-mail: mriaz@yandex.ru*

Проведено исследование специального правового статуса аудиторов и аудиторских организаций в Российской Федерации и выявлены некоторые проблемы в данной сфере, в частности, изменения в системе аттестации аудиторов, привлечение аудиторов к ответственности, последствия отмены аудиторской тайны перед налоговыми органами.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудит, правовой статус аудиторов**THE LEGAL STATUS OF AUDITORS AND AUDIT FIRMS****Ryazantseva M.V.***GBOU VPO «Moscow State University of Geodesy and Cartography» (MIIGAiK), Moscow,
e-mail: mriaz@yandex.ru*

Investigated by a special legal status of auditors and audit organizations in the Russian Federation. Identified some problems in this area, in particular, changes in the system of certification of auditors, auditors accountable attraction, the effects of the abolition of audit secrets to the tax authorities.

Keywords: special auditing activity, audit, the legal status of auditors

Проведено исследование специального правового статуса аудиторов и аудиторских организаций в Российской Федерации и выявлены некоторые проблемы в данной сфере.

Основу исследования составили ФЗ «Об аудиторской деятельности», система федеральных аудиторских стандартов, Правила независимости аудиторов, Кодекс этики аудиторов, положения Гражданского кодекса об ответственности при оказании услуг и положения о дисциплинарной ответственности, представленной системами контроля качества оказываемых услуг.

Основные выводы исследования. Аудиторская деятельность – достаточно новая сфера общественных отношений в Российской Федерации. Изначально, ее регулирование происходило на основе международного опыта и некоторой разрозненной отечественной практики. Со временем практика работы аудиторов накапливалась и, соответственно, совершенствовалась законодательство. У аудиторов и аудиторских организаций более четко определялся правовой статус. Так, сейчас законодательство основывается на уже существующем отечественном практическом опыте и предыдущем законодательном. Разумеется, органы, уполномоченные на регулирование деятельности (Министерство финансов Российской Федерации и в его структуре Совет по аудиторской деятельности), не руководствуются исключительно национальными ресурсами, они также учитывают правила, существующие на международном уровне.

При формировании современного законодательства в области аудита особое

внимание было уделено возможности субъектов самостоятельно регулировать свою деятельность. То есть, устанавливается право аудиторов и аудиторских организаций самостоятельно устанавливать правила, в которых содержатся указания на определенный способ поведения. Собственно, это и приводит к проблеме, существующей в законодательстве. Нормы законов прямо не регулируют аудиторскую деятельность. ФЗ «Об аудиторской деятельности» содержит указание на обязанность аудиторов и аудиторских организаций соблюдать правила независимости и кодекс этики, одобрение которых отнесено к компетенции Совета по аудиторской деятельности. Вместе с тем, законом также установлено право индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций самостоятельно регулировать свою деятельность, они вправе устанавливать внутренние стандарты, дополнительные положения к правилам независимости и кодексу этики. Такое положение приводит к различию подходов к осуществлению аудиторской деятельности и, как следствие, различию в правовом статусе одних и тех же субъектов.

При рассмотрении прав и обязанностей аудиторов и аудиторских организаций, установленных специальными актами (стандартами), было выявлено, что вопрос стандартизации является одним из спорных. Так, сейчас в Российской Федерации существует следующая система стандартов:

- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности принятые Правительством Российской Федерации;

• федеральные стандарты аудиторской деятельности, принятые Министерством финансов Российской Федерации;

• стандарты саморегулируемых организаций аудиторов;

• стандарты индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций.

Кроме того, следует учитывать и то, что национальные стандарты были приняты на основе международных. Такая система актов достаточно характерна для правового регулирования отношений в государстве. Однако, именно здесь создается ситуация, порождающая одну из обсуждаемых проблем. А именно, предполагаемое изменение системы стандартов. То есть, предполагается введение международных стандартов в качестве национальных. Это приведет к внесению изменений в функции Министерства финансов Российской Федерации. К ним, вероятно, будет отнесен контроль за соответствием международным стандартам стандартов саморегулируемых организаций аудиторов, индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций. А устанавливать нормы, определяющие правовой статус аудиторов, аудиторских организаций и аудиторскую деятельность в общем, будет Международная федерация бухгалтеров. Но суть проблемы раскрывается не только в этом. При рассмотрении причин решения об изменении законодательства было выявлено то, что действующие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности приняты на основе не действующего ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 2001 г. и не действующих международных стандартах. Это связано с изменениями международных стандартов в период с 2004 по 2009 годы в рамках проекта «Ясность». То есть, к моменту завершения пересмотра международных стандартов в Российской Федерации национальные стандарты также уже были приняты. Последующее принятие ФЗ «Об аудиторской деятельности» в 2008 году и федеральных стандартов не изменило ситуацию, так как постановление Правительства продолжало действие «до утверждения уполномоченным федеральным органом федеральных стандартов аудиторской деятельности»¹. Таким образом, действующие международные стандарты принимаются в качестве совершенствования законодательства. Кроме того, предполагаемое принятие международных стандартов имеет цель унификации подхода к аудиторской деятельности. То есть те

права и обязанности, которые установлены на международном уровне, предполагается установить и для российских аудиторов и аудиторских организаций. Здесь и возникает трудность: возникает вопрос, каким образом единообразие подходов соотносится с действием элементов саморегулирования. В определенной степени совмещение представляется возможным. Однако, например, при привлечении к ответственности могут возникнуть сложности. Так, саморегулируемые организации аудиторов вправе устанавливать собственные стандарты аудиторской деятельности и иные дополнительные требования к членам. И при, например, реализации контроля качества необходимо устанавливать специальные способы в связи с различием предъявляемых требований в разных саморегулируемых организациях и правом аудиторов и аудиторских организаций состоять в членстве разных саморегулируемых организациях.

Вариантом разрешения указанной проблемы может быть принятие международных стандартов по тому способу, который применяется в настоящее время. То есть принять их как основу для национальных стандартов. Так, например, реализовать положения части 9 статьи 23 ФЗ «Об аудиторской деятельности»: вместо Постановления Правительства Российской Федерации утвердить федеральные стандарты аудиторской деятельности, разработанные в соответствии с действующими международными правилами.

Рассмотрены особые элементы регулирования правового статуса аудиторов. К ним можно отнести Правила независимости аудиторов и Кодекс этики 2012 г. Следует отметить специфику действия Правил независимости. В них устанавливаются ситуации, при которых аудиторы и аудиторские организации не имеют права осуществлять аудит, но при этом вводится положение о допустимости нарушения правил и последующем отсутствии ответственности.

Спорными же здесь являются положения, связанные с Кодексом этики 2012 г. Это, во-первых, изменение системы аттестации аудиторов. Во взаимосвязи с принципом «профессиональной компетентности» аттестация предполагает подтверждение аудитором достаточной квалификации для осуществления деятельности. Выдача квалификационных аттестатов с принятием ФЗ «Об аудиторской деятельности» в 2008 г. отнесена к компетенции саморегулируемых организаций аудиторов, в 2010 г. был установлен запрет на осуществление аудита определенного круга лиц при наличии ква-

¹Часть 9 статьи 23 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

лификационного аттестата, выданного в соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 2001 г. Это означало, что такой вид аудита вправе осуществлять только те аудиторы, которые обладают квалификационными аттестатами, выданными в соответствии с действующим ФЗ «Об аудиторской деятельности». В совокупности с положениями о квалификационных экзаменах, устанавливается выдача единого квалификационного аттестата. Единого, потому как при сдаче экзамена аудитор должен подтвердить квалификацию во всех областях аудита. Как показал анализ, аудиторская общественность высказывает отрицательные отзывы по введению единого аттестата. Высказываются пожелания выделения 2-х типов, общий и банковский, в связи с особенностями проведения аудита в банковской сфере. Потому как, банковская сфера обладает спецификой. Например, не все нормативные акты, регулирующие внутреннюю организацию документооборота в банках, кредитных организациях являются документами общего доступа. Ограниченность сведений по таким вопросам для аудитора, не обладающего достаточным практическим опытом проведения аудита субъектов банковской сферы, может привести к значительному снижению качества оказываемых услуг. А аудит, проведенный без должного качества, не может гарантировать результат, то есть выраженное мнение аудитора не будет являться гарантией подтвержденного реального финансового положения проверяемого лица.

Серьезной проблемой является ситуация с аудиторской тайной. По рассмотрению положений об аудиторской тайне, был проанализировано представление Министерством финансов Российской Федерации законопроект о внесении изменений в законодательство. Так, предлагается исключить понятие аудиторской тайны из правоотношений аудиторов, аудиторских организаций и налоговых органов. Подобные изменения предполагается, что отрицательно повлияют на деятельность аудиторов и аудиторских организаций. Несмотря на отнесение положения только к прочим связанным с аудитом услугам, заказчики аудиторских услуг будут относиться к аудиторам, аудиторским организациям с недоверием. Это скажется и на аудите в том числе. Подобное отношение может затруднить или привести к невозможности оказания аудитором, аудиторской организацией услуг – выражения мнения. Как следствие, аудиторы и аудиторские организации не будут в состоянии осуществлять свою деятельность, что приведет к снижению рынка аудиторских услуг в це-

лом. Оценивая это, принятие такого закона кажется не столь возможным. Вероятно, проект таким и останется, в противном случае, как отмечалось, последствия будут значительными. В частности, обоснование отсутствия необходимости принятия таких изменений – приведено в обращении СРО НП «Аудиторской палаты России». С тем, что налоговые органы уже имеют достаточно инструментов для выявления налоговых правонарушений, нельзя не согласиться. И представляется более важным развитие применения этих инструментов, а не введение нового – возможность воздействия на аудиторов, аудиторских организаций, не обращаясь в судебные органы.

Проблема регулирования ответственности аудиторов и аудиторских организаций. В рамках рассмотрения видов ответственности можно говорить о гражданско-правовой и дисциплинарной ответственности, при том, следует разделить их. Гражданско-правовая ответственность имеет сложность в отношении ее реализации. То есть, законодательно установлена достаточно высокая теоретическая возможность привлечения индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций к ответственности. Но практика привлечения к ответственности осложняется особенностями аудиторской деятельности, которые при возможности используются в качестве механизма исключения ответственности. К ним относятся выборочные методы проверки, несовершенства внутренних контрольных систем организации – клиента. Трудность преодоления этой проблемы заключается в том, что указанные особенности законодательно установлены и предполагаются как разумные и необходимые в связи с существом оказываемых услуг. Кроме того, законодательство содержит указание на обязанность их применения, например выборки, и предварительного информирования заказчика о таких особенностях. Поэтому, разрешение этой проблемы представляется только в повышении значимости следования этическим требованиям. Кроме того, системы контроля качества тоже могут способствовать улучшению реализации норм об ответственности, в связи со значительным числом составляющих элементов (например, возможность проверять все документы, связанные с оказанными услугами).

Наиболее применимый вид ответственности, дисциплинарный, имеет свои значительные недостатки. Так, в пределах дисциплинарной ответственности существует две системы контроля: внутренний и внешний контроль. При этом значимым из них

на практике является внешний контроль со стороны саморегулируемых организаций. Кроме того, аудиторская организация может быть привлечена к ответственности со стороны уполномоченного федерального органа. Здесь вновь возникает проблема, связанная с элементами саморегулирования. Примером, может являться затруднительное осуществление внешнего контроля качества в связи с принятыми аудиторскими организациями внутренними стандартами. Например, в отношении рабочих документов. В каждой аудиторской организации устанавливаются разные требования к таковым, что в определенной степени осложняет проведение проверок качества. По этой проблеме представляется возможным установление единых требований к внешнему контролю качества на федеральном уровне. Например, установление определенного максимального перечня рабочих документов при проведении аудита, при

одновременном установлении права аудиторов определять необходимость составления всех этих документов. Такое положение значительно упростит организацию проведения проверок качества оказываемых услуг, а также контроль результатов таких проверок.

Таким образом, из изложенного можно сделать вывод, что законодательное регулирование правового статуса аудиторов и аудиторских организаций находится на стадии формирования. Серьезной проблемой является нестабильность системы нормативно-правового регулирования в последние несколько лет, которая оказывает негативное влияние на развитие института и осуществление практической деятельности. Ряд элементов, особенно в части ответственности аудиторов, носят исключительно декларативный характер, отсутствуют механизмы для их практической реализации.