

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ПРАВА

(институт)

Кафедра «Гражданское право и процесс»

40.03.01 «ЮРИСПРУДЕНЦИЯ»

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Гражданско – правовой

(наименование профиля, специализации)

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему «Правовое регулирование аудиторской деятельности»

Студент

Н.А. Королева

(И.О. Фамилия)

_____ (личная подпись)

Руководитель

Е.Н. Немова

(И.О. Фамилия)

_____ (личная подпись)

Допустить к защите

И.о.заведующий кафедрой канд.юрид.наук, О.С.Лапшина

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

_____ (личная подпись)

« ____ » _____ 2017 г.

Тольятти, 2017

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
 федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
 высшего образования
 «Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ПРАВА

(наименование института полностью)

Кафедра «Гражданское право и процесс»

(наименование кафедры полностью)

УТВЕРЖДАЮ

И.о. заведующего кафедрой

«Гражданское право и процесс»

О.С.Лапшина

(подпись)

(И.О. Фамилия)

«23» марта 2017г.

ЗАДАНИЕ
на выполнение бакалаврской работы

Студентка Наталья Александровна Королева

1. Тема «Правовое регулирование аудиторской деятельности»
2. Срок сдачи студентом законченной выпускной квалификационной работы 19.05.17
3. Исходные данные к бакалаврской работе научно-методическая литература, периодические научные издания по исследуемой теме, нормативно-правовые документы, основу составляет Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ.
4. Содержание бакалаврской работы (перечень подлежащих разработке вопросов, разделов): общая характеристика аудиторской деятельности; особенности правового регулирования аудиторской деятельности; особенности рассмотрения споров в сфере аудиторской деятельности;
5. Дата выдачи задания «23» марта 2017г.

Руководитель выпускной
 квалификационной работы

(подпись)

Е.Н. Немова

(И.О. Фамилия)

Задание принял к исполнению

(подпись)

Н.А. Королева

(И.О. Фамилия)

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ПРАВА

(наименование института полностью)

Кафедра «Гражданское право и процесс»

(наименование кафедры полностью)

УТВЕРЖДАЮ

И.о. заведующего кафедрой
«Гражданское право и процесс»

О.С.Лапшина

(подпись)

(И.О. Фамилия)

«23» марта 2017г.

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН
Выполнения бакалаврской работы

Студентка Королева Наталья Александровна
по теме «Правовое регулирование аудиторской деятельности».

Наименование раздела работы	Плановый срок выполнения раздела	Фактический срок выполнения раздела	Отметка о выполнении	Подпись руководителя
Составление плана работы и библиографии	Апрель 2017	13.04.17	выполнено	
Обсуждение I главы работы	Апрель 2017	20.04.17	выполнено	
Обсуждение II главы работы	Апрель 2017	28.04.17	выполнено	
Обсуждение III главы работы	Апрель 2017	05.04.17	выполнено	
Представлен черновой вариант работы	Май 2017	16.05.17	выполнено	
Предоставление ВКР для проверки в системе «Антиплагиат»	19.05.17	19.05.17	выполнено	
Предзащита	07.06.17	07.06.17	выполнено	
Корректировка ВКР	Июнь 2017	09.06.17	выполнено	
Защита ВКР перед государственной аттестационной комиссией	26.07.17	26.07.17		

Руководитель выпускной
квалификационной работы

Задание принял к исполнению

(подпись)

(подпись)

Е.Н. Немова

(И.О. Фамилия)

Н.А. Королева

(И.О. Фамилия)

АННОТАЦИЯ

Актуальность темы работы - определена быстро развивающимся и изменяющимся законодательством в сфере аудиторской деятельности, в связи с чем появляется необходимость в изучении данной области.

Цели работы – исследовать и проанализировать правовое регулирование аудиторской деятельности

Задачи:

1. Определить основные положения об организационно-правовых формах осуществления аудиторской деятельности в РФ;
2. Выявить источники аудиторской деятельности и систему нормативно-правового регулирования;
3. Изучить требования, предъявляемые к осуществлению аудиторской деятельности;
4. Охарактеризовать порядок и способы аттестации аудиторов, как одного из основных требований законодательства РФ;
5. Проанализировать особенности проведения аудиторской проверки;

Предмет – нормы правового регулирования аудиторской деятельности.

Объект – общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления аудита и сопутствующих аудиту услуг.

Методологическую базу исследования составили правовые акты, регулирующие сферу аудиторской деятельности, а так же специальная литература по теме и материалы периодических изданий.

Структура – введение, три главы, разбитые на параграфы, заключение, список используемых источников.

Общий объем работы составляет 55 листов.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	11
1.1. Основные положения об организационно-правовых формах осуществления аудиторской деятельности в РФ	11
1.2. Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ: система НПР и источники	19
ГЛАВА 2 ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	25
2.1 Общая характеристика целей и задач аудиторской деятельности	25
2.2 Требования, предъявляемые к осуществлению аудиторской деятельности. 28	
2.3. Аттестация аудитора на право осуществления аудиторской деятельностью	32
2.4. Особенности осуществления аудиторской проверки	34
ГЛАВА 3. ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ СПОРОВ В СФЕРЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	40
3.1. Осуществление контроля в сфере аудиторской деятельности	40
3.2 Споры в сфере правового регулирования аудиторской деятельности	43
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	48
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ	51

ВВЕДЕНИЕ

Неотъемлемым элементом рыночного хозяйства и инфраструктуры рыночной экономики в целом является развитие и функционирование рынка аудиторских услуг. Как и всякий институт и все что когда-либо зарождалось и создавалось, институт аудита так же имеет свою историю. Путь становления аудита как профессиональной деятельности прослеживается не столь долгий. Аудит в нынешнем понимании стал формироваться в 19 веке в Великобритании в связи с мощным развитием рыночных отношений. Данный факт сопровождался массовым банкротством компаний, в виду чего возникла необходимость создания особой организационной формы контроля. В последние годы в нашей стране термин «аудит» употребляется весьма широко и связан с различными видами деятельности экономических субъектов. Подобная популярность связана с тем, что аудит являясь профессиональной предпринимательской деятельностью, затрагивает большое количество сфер общественной жизни. Так, к примеру, в мировой практике встречается множество видов аудита, исходя из сферы деятельности экономического субъекта: экологический, санитарно-эпидемиологический аудит, маркетинговый, контрактный, социальный, банковский и др., каждый из которых имеет свои цель и задачи. Следовательно, и специализация аудиторов сегодня должна строиться на основе отраслевой специфики и видов аудируемой отчетности.

В условиях современной экономики России повышается спрос на аудиторские услуги, что способствует стремительному развитию рынка аудиторских услуг. Существуют различные точки зрения определения понятия аудиторская деятельность. Юридическая литература подчёркивает, что аудиторская деятельность – это особая форма контроля. Экономическая литература указывает на то, что данная деятельность – исключительно предпринимательская. Не смотря на разные подходы к определению понятия аудиторская деятельность, многие учёные сходятся во мнении, что это

деятельность по проведению независимой проверки финансовой отчетности в целях выражения мнения о ее достоверности. Несмотря на это, законодатель четко сформировал понятие аудиторской деятельности в Федеральном законе №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Согласно данному ФЗ, аудиторская деятельность это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.¹

Основной целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.² Несмотря на то, аудитор дает свое заключение по поводу достоверности финансовой отчетности аудируемого лица, этот факт не должен быть рассмотрен потребителем как гарантия деятельности организации или индивидуального предпринимателя. Ошибочно потребитель может принять мнение аудитора и соответственно его аудиторское заключение, за признак, обеспечивающий дальнейшее и непрерывное функционирование аудируемого лица и его эффективность. На деле же подобное мнение, выраженное аудитором касательно организации или индивидуального предпринимателя, относится лишь к информации и сведениям, вытекающим из финансовой отчетности аудируемого лица, о наличии либо отсутствии нарушений в бухгалтерской отчетности и мерах по их устранению. При реализации данной цели значительно увеличивается уровень конкурентоспособности предприятий, повышается их инвестиционная привлекательность, а также развиваются перспективные направления деятельности.

¹ Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности"// "Парламентская газета", N 1, 16-22.01.2009.

² Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности"// "Собрание законодательства РФ", 30.09.2002, N 39, ст. 3797

Правовое регулирование аудиторской деятельности, осуществляется посредством применения норм, установленных международными стандартами аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров.³

Отечественная наука различает аудиторскую деятельность как проведение непосредственно аудита, так и оказанию сопутствующих аудиту услуг. К основным отличиям аудита от оказания сопутствующих услуг, можно отнести следующее: а) На сегодняшний момент большой процент всей работы и деятельности законодательных органов направленно на повышение эффективности системы управления предприятием, и, прежде всего, системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские органы начали больше заниматься предоставлением консультаций, чем непосредственно проведением аудита; б) результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности – реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг – возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля⁴;

Актуальность данной работы заключается в том, что в настоящее время своеобразным гарантом достоверности бухгалтерской отчетности является аудит. И согласно постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 01.04.2003 N 4-П бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации. Необходимо принять во внимание тот факт, что на сегодняшний день сфера аудиторской деятельности стоит на пути реформирования и инноваций, нормативно-правовая база расширяется, вносятся изменения в

³ Обзор изменений Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" Редакция от 01.12.2014 на основе изменений, внесенных Федеральным законом от 01.12.2014 N 403-ФЗ// "Собрание законодательства РФ", 05.01.2009, N 1, ст. 15

⁴ Буткова О.В. Основы аудита и аудиторской деятельности: учебное пособие / О.В. Буткова. – Зерноград: ФГОУ ВПО АЧГАА, 2011. – 175 с.

существующее законодательство. Так, с 2017 года Приказ Минфина России от 24.10.2016 N 192н (ред. от 30.11.2016) "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации", обязательными стандартами, регулирующими аудиторскую деятельность вместо применявшихся ранее ФП(С)АД, стали утвержденные Минфином МСА (международные стандарты аудита). Обязанность применения МСА в обязательном порядке аудиторскими организациями и частными аудиторами в своей деятельности установлена в статье 7 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) «Об аудиторской деятельности». Помимо этого, еще можно указать, что аудиторская деятельность сопряжена в аудиторским и вообще с предпринимательским риском невыявления ошибки в бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Поэтому можно рассматривать правовое регулирование аудиторской деятельности и в сторону дополнения норм в отношении страхования ответственности аудитора. Более обширное исследование и изучение данной области, формирование понятий об аудиторской деятельности в сознании общества, о субъектах и целях этой предпринимательской деятельности является приоритетным.

Цель данной работы – изучение и анализ правового регулирования аудиторской деятельности.

Объект – общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления аудита и сопутствующих аудиту услуг.

Предмет – нормы правового регулирования аудиторской деятельности.

Для достижения поставленной цели были утверждены следующие задачи:

- 1) определить основные положения об организационно-правовых формах осуществления аудиторской деятельности в РФ
- 2) выявить источники аудиторской деятельности и систему нормативно-правового регулирования;
- 3) изучить требования, предъявляемые к осуществлению аудиторской деятельности;
- 4) проанализировать особенности проведения аудиторской проверки

При написании данной работы были использованы метод анализа, метод обобщения, дедукция и формально-юридический метод.

Структура работы представляет собой следующее: введение, три главы, разделенные на параграфы, заключение, список используемых источников.

Общий объем работы составляет 55 листов.

ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Основные положения об организационно-правовых формах осуществления аудиторской деятельности в РФ

Аудит является далеко не единственной формой осуществления контроля в России, но одной из основных. Потому рассматривая этот аспект, необходимо начать с изучения истории зарождения аудиторской деятельности как одной из разновидностей предпринимательской деятельности. Условно аудиторскую деятельность можно разделить на первое, проведение аудита и на второе это оказание сопутствующих аудиту услуг. В литературе встречается достаточно большое количество версий о том, где же впервые появилась аудиторская деятельность и аудит как таковой. Аудит (в переводе «слушающий») имеет достаточно большую историю. Некоторые ученые считают, что к стране, ставшей родоначальником аудита, можно отнести Англию. Именно в этом государстве в 1844 году был принят закон «Об акционерных компаниях». Указанный закон гласил о том, что правления акционерных компаний обязаны были приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. Кандидат экономических наук Буткова считает: «Что подобное требование было обусловлено тем, что в середине XIX века в Англии стало возникать множество акционерных обществ, среди владельцев которых было много нечистых на руку дельцов, показывающих высокую прибыль и обещавших хорошие дивиденды. Это поднимало биржевой курс акций, при достижении максимальной цены акции продавались, а их покупатели впоследствии разорялись».⁵ Один немецкий юрист Р. Йеринг (1818 – 1892) уточнил по данному вопросу, «что все войны, вместе взятые не нанесли столько ущерба, сколько акционерные общества. Таким образом, разоренным акционерам была необходима защита, а

⁵ Буткова О.В. Основы аудита и аудиторской деятельности: учебное пособие / О.В. Буткова. – Зерноград: ФГОУ ВПО АЧГАА, 2011. – 175 с.

потенциальным инвесторам и существующим акционерам – достоверная информация о состоянии дел в компаниях».⁶

В 1862 году в Англии был принят закон, регулирующий аудиторскую деятельность. В 1880 году был основан институт присяжных бухгалтеров в Англии и Уэльсе, в функции которого входила большая методическая работа, разработка учетных и аудиторских стандартов, издание журнала «Accountants», где печатались материалы по аудиту. «В настоящее время в Англии аудиторами именуются любые специалисты в области контроля над достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах. Естественно Англия была не единственной страной, развивающей институт аудита».

В 1932 году в Германии был создан Институт аудиторов, прекративший свое существование в 1941 году. По окончании Второй мировой войны в Дюссельдорфе Институт аудиторов возобновил свою работу и в 1954 году переименован в институт аудиторов Германии, который осуществляет свою деятельность до сих пор.

Независимые аудиторские организации появились в России только в 1987 году, так как до этого контрольно-ревизионными функциями обладало исключительно государство. Это привело к некоторому отставанию данного института в России от прогресса в соседних странах. Нормативное регулирование деятельности аудиторских организаций не осуществлялось до 1993г, пока не был принят Указ Президента РФ от 22.12.1993 года №2263 «Об аудиторской деятельности» вместе с которым устанавливались временные правила аудиторской деятельности, который утратил свою силу. Второй попыткой придания данной деятельности правового характера было принятие ФЗ от 7.08.2001г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Указанный закон как не удивительно, утратил силу с принятием нового специального нормативно-правового акта, регулирующего общественные отношения,

⁶ Параскевова С. А., Седова Н. А., Ермолаев С. Н. Совершенствование правового регулирования множественности субъектов гражданского права // Власть Закона. – 2013. – № 3 (15). – С. 26-30

связанные с осуществлением аудиторской деятельности: федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ был принят 30 декабря 2008 года⁷ и вступил в силу частично с 1 января 2009 года, полностью с 1 января 2011 года. Руководствуясь определением аудиторской деятельности предложенного Федеральным законом №307-ФЗ, можно сделать вывод о том, что в РФ существует две базовые организационно-правовые формы осуществления аудиторской деятельности. Первой такой формой является аудиторская организация (фирма). Законодателем указано, что в качестве аудиторских организаций могут выступать коммерческая организация, созданная в любой организационно-правовой форме, за исключением публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия. К тому же, подобная фирма должна быть членом саморегулируемой организации аудиторов. А доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента.

Многие профессора экономических и юридических наук исследуя этот вопрос предлагали свои варианты решения этого вопроса. К примеру, А.С.Петренко установил, что «В качестве дополнительных критериев или требований для аудиторской фирмы могут выступать:

- а) безупречная деловая репутация;
- б) минимальное количество аудиторов, работающих по трудовому договору в подобной фирме, которое составляет не менее трех;
- в) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов»;⁸

Следует уточнить, что такая коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов. Законом предусмотрены некоторые временные ограничения

⁷ Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности"// "Парламентская газета", N 1, 16-22.01.2009.

⁸ А.С. Петренко, к.э.н, доцент кафедры ЭиФМ А.С. Авакян, студент факультета Статья «правовое регулирование аудиторской деятельности»ЭУБ Кубанский государственный технологический университет г. Краснодар, Российская Федерация. 10 с.

относительно использования фирмой в своем наименовании слова "аудиторская", а также производные слова от слова "аудит", в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц.

Ко второй организационной форме осуществления аудиторской деятельности относятся индивидуальные аудиторы. Как в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», так и в иных вытекающих из него нормативно-правовых актах, содержатся общие характеристики и критерии, определяющие индивидуального аудитора - как субъекта аудиторской деятельности. Аудитор - физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций. Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности.

К еще одному ограничению, установленному законодательством для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов относится запрет на занятие или осуществление какой-либо иной предпринимательской деятельности, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг.

Что же законодатель подразумевает под услугами, сопутствующими аудиту. В комментариях к ФЗ №307 дается разъяснение данному перечню. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:⁹

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

⁹ Кошелев Я.С., Воронцова А.А. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (постатейный) // СПС КонсультантПлюс. 2014.

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;

4) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

5) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

6) оценочную деятельность;

7) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

8) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

9) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.¹⁰

При изучении научной литературы в сфере экономики и бухгалтерского учета, можно выделить ряд прав и обязанностей для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. При оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе самостоятельно определять не только формы и методы оказания аудиторских услуг на основе стандартов аудиторской деятельности, но и количественный и персональный состав аудиторской группы, оказывающей аудиторские услуги. К их правам относится исследование в полном объеме документации, связанной с финансово-

¹⁰ Борисов А.Н. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (постатейный). М.: Юстицинформ, 2009. 336 с.

хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверка фактического наличия любого имущества, отраженного в этой документации;¹¹

Получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе оказания аудиторских услуг вопросам так же входит в перечень прав аудитора и аудиторской фирмы.

Кроме всего вышеперечисленного, они вправе отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском в случаях:

- а) не предоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
- б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

В права аудиторских организаций, частных аудиторов включено страхование ответственности за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности. К обязанностям аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов следует отнести предоставление по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов.

Не менее важной обязанностью для индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций является обеспечение сохранности документов. Эта обязанность заключается в хранении, полученных и составленных в ходе оказания аудиторских услуг документов, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и составлены, в том числе размещать базы

¹¹ Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности"// "Парламентская газета", N 1, 16-22.01.2009.

данных информации, в которых осуществляются сбор, запись, систематизация, накопление, хранение, изменение, извлечение сведений и документов.

Полный перечень прав и обязанностей содержится в статьях Федерального закона №307-ФЗ. Раскрывая правовой статус аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов отметим, что они несут гражданско-правовую, административную, уголовную и материальную ответственность за нарушение требований законодательства или договора об оказании аудиторских услуг. Следует кратко охарактеризовать каждую из них. Гражданско-правовая ответственность наступает в случае нарушения индивидуальным аудитором, аудиторской организацией фирмой принятых предусмотренных соответствующим договором оказания аудиторских услуг (ст. 401 ГК РФ), а также в случае причинения своими действиями убытков аудируемой организации (ст. 15 ГК РФ).¹²

Что касается административной ответственности для аудиторов и аудиторских организаций. Она наступает в случае осуществления ими предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или юридического лица и влечет наложение административного штрафа в размере от пятисот до двух тысяч рублей.¹³

Уголовная ответственность за неисполнение требований законодательства так же предусмотрена Уголовным кодексом РФ (далее- УК РФ). Статьей 202 УК РФ установлено, что использование частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или

¹² "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017)// "Российская газета", N 238-239, 08.12.1994.

¹³ "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 01.06.2017)// "Собрание законодательства РФ", 07.01.2002, N 1 (ч. 1), ст. 1.

государства.¹⁴ Наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода, осужденного за период от одного года до двух лет. Либо принудительными работами на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового. Либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

На примере перечисленных видов ответственности достаточно уверенно можно сказать, что спектр прав, обязанностей и ответственности как частных, так и для форм организаций или фирм, законодательством РФ прописан четко и достаточно жестко. Тем самым требуя безукоризненного следования нормам закона.

ФЗ №307 в статье 20 также предусматривает ответственность в отношении индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, но в качестве мер дисциплинарного и иного воздействия. Так, в отношении члена СРО аудиторов, допустившего нарушение требований законодательства, СРО аудиторов может:

1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;¹⁵

3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;

¹⁴ "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 17.04.2017)// "Российская газета", N 113, 18.06.1996, N 114, 19.06.1996, N 115, 20.06.1996, N 118, 25.06.1996.

¹⁵ Обзор изменений Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" Редакция от 01.12.2014 на основе изменений, внесенных Федеральным законом от 01.12.2014 N 403-ФЗ// "Собрание законодательства РФ", 05.01.2009, N 1, ст. 15

4) принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

5) принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов;

6) применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры.

Потому, изучив достаточное количество материала, можно сделать вывод о том, что законодательное регулирование гражданско-правового статуса аудиторов и аудиторских организаций весьма обширно. И в последнее время большое воздействие на него оказывает зарубежный опыт и практика, в частности, международный стандарт аудита. В целом развитие законодательства в этой области требует еще большего улучшения и усовершенствования принимая во внимание уже накопленный за годы практики опыт, на что уже не раз обращали внимание многие ученые. Соблюдение вышеупомянутыми субъектами определенных требований, прав и обязанностей, предусмотренных для них законодательством и договором обязательно. На этой почве сфера аудита как профессиональная предпринимательская деятельность будет развиваться, и стабильно функционировать, а соответственно и повышаться качество экономической безопасности граждан.

1.2. Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ: система НПП и источники

Россия в своем арсенале нормативного регулирования имеет большое количество направлений, сегодня хотелось бы изучить область аудиторской деятельности, которая набирает обороты и становится все более усовершенствованной в последние года. На данный момент, осуществление

обязательного аудита так и остается необходимым и весомым фактом, в процессе функционирования предприятий и организаций. Стремительно развивающаяся экономика в России, многочисленные отношения в сфере финансов, активов и других операций, создает хорошие условия для усовершенствования рынка аудиторских услуг. По сведениям Минфина РФ, эта область предпринимательства задействует большой процент специалистов (примерно 30000 человек).¹⁶ Помня этот факт, появляется необходимость воздействия на сектор аудиторской деятельности. И естественно, для проведения подобного воздействия, применяются определенные методы и средства. Потому, к одному из элементов механизма управления аудиторской деятельностью можно отнести инструмент нормативно-правового регулирования.

Удивительно большое количество нормативных правовых актов, которые в своем содержании нормы регулирующие аудиторскую деятельность было принято за последние несколько лет. Из всего этого многообразия к основе для исследования гражданско-правового статуса аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов мною были определены некоторые из них:

- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (далее – ФЗ № 307);
- нормы об ответственности, закрепленные в Гражданском кодексе РФ;
- Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные Минфином РФ,¹⁷ а также Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Правительством РФ;
- Правила независимости аудиторов и Кодекс профессиональной этики аудиторов.
- Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для

¹⁶ <http://minfin.ru/ru/performance/accounting>

¹⁷ Приказ Минфина России от 24.10.2016 N 192н (ред. от 30.11.2016) "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте России 10.11.2016 N 44299)// "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru) 11 ноября 2016 г.

аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников;

- Деятельность указанных субъектов права регулируется стандартами саморегулируемых организаций (далее – СРО) аудиторов, членами которых они являются, и внутренними стандартами самих индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций. Вообще акты саморегулирования аудиторской деятельности занимают особое место в системе правовых средств, на что неоднократно указывали ученые-цивилисты.

Естественно, что перечень перечисленных мной документов, стандартов и иных нормативно-правовых актов не является исчерпывающим. Многие годы подряд, начиная к примеру, с 2001 в основное законодательство об аудиторской деятельности вносятся изменения и поправки. Приказы Минфина РФ¹⁸ и постановления Правительства РФ стараюсь максимально урегулировать данную область предпринимательской деятельности, дополняют систему законодательства регулиующую аудит и сопутствующие аудиту услуги.

Как неоднократно упоминалось, система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в нашей стране постоянно развивается и реформируется. Ученые имеют на этот счет разные мнения, но можно выделить примерную системы из пяти взаимосвязанных уровней, иерархично расположенных от высшего к низшему. Особенностью таких отношений является то, что низшие уровни регулирования не могут противоречить высшим.

Система нормативного регулирования включает в себя пять следующих уровней. Уровень первый: Федеральный закон от 30.12.2008г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», который можно отнести к основным законодательным актам РФ. Нормативно-правовые акты первого уровня определяют правовые основы регулирования аудиторской деятельности РФ и

¹⁸ Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности" (вместе с "Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010", ФСАД 2/2010), (ФСАД 3/2010)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 30, 26.07.2010

место аудита как элемента в финансово-хозяйственной деятельности. В дополнение к ФЗ №307 на данном уровне выступают кодексы РФ и Указы Президента РФ в части организации аудиторской деятельности. Например: Федеральный закон от 02.12.1990 N 395-1 (ред. от 03.07.2016) "О банках и банковской деятельности",¹⁹ Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете", требований к оказанию отдельных видов аудиторских услуг; установления прав, обязанностей и ответственности участников аудиторской деятельности; критериев обязательности аудита и др.²⁰

Второй уровень представляет собой список документов, состоящих из постановлений Правительства РФ, нормативных актов министерств и ведомств, призванных обеспечивать стабильное функционирования института отечественного аудита в рыночных условиях.²¹ К подобным документам можно отнести:

- Приказ Минфина России от 29.12.2009 N 146н (ред. от 07.04.2016) "О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа";
- Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности" (вместе с "Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010);²²
- Постановление Правительства РФ от 11 июня 2015 г. N 576 "Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации"

¹⁹ Федеральный закон от 02.12.1990 N 395-1 (ред. от 03.07.2016) "О банках и банковской деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)// "Собрание законодательства РФ", 05.02.1996, N 6, ст. 492

²⁰ Приказ Минфина России от 29.12.2009 N 146н (ред. от 07.04.2016) "О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа" (вместе с "Положением о совете по аудиторской деятельности", "Положением о рабочем органе совета по аудиторской деятельности") (Зарегистрировано в Минюсте России 11.05.2010 N 17158)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 21, 24.05.2010

²¹ Ю. В. Кабанова студентка 3 курса экономического факультета А. А. Лябушева студентка 3 курса экономического факультета «Инструменты нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности» e-mail: lyabusheva-anastasia@yandex. ru //Россия, Саранск. ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева» 8 с.

²² Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности" (вместе с "Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010", ФСАД 2/2010), (ФСАД 3/2010)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 30, 26.07.2010

В третий уровень включены различные нормативные акты федеральных органов исполнительной власти, Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД). В соответствии с правовыми актами третьего уровня определяются требования к порядку организации аудиторской деятельности, контроля качества ее осуществления, проведению аудиторских проверок в отношении отдельных групп аудируемых лиц, требования в составление заключения. Четвертый уровень представляет собой методики проведения аудита и контроля качества, который регулирует порядок проведения аудиторской проверки отдельных отраслей, к примеру, по вопросам налогообложения, финансов. Пятый уровень заключается в различных внутренних документах СРОА, Правила аудиторской деятельности (ПСАД). Данный уровень включает:

а) внутренние документы СРОА, которые определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным Федеральными стандартами аудиторской деятельности;

б) ПСАД дополняют ФПСАД и ФСАД в части неурегулированных (неотраженных) или не разъясненных в них положений, терминов, технологий проведения аудиторских проверок, оказания сопутствующих аудиту услуг и т.д.

в) внутренние документы, представляющие право аудиторского предприятия единолично выбирать средства и методы своей работы в соответствии с ФПСАД (ФСАД).²³

Исследуя вопрос нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, мною был сделан вывод о том, что такое разнообразие специальной литературы и юридически закрепленных положений касающихся аудиторской деятельности, оказывает положительное воздействие на развитие института аудита в России. Принятые Правительством РФ, министерствами и ведомствами соответствующих актов, которых насчитывается более 40,

²³ Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности" (вместе с "Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010", ФСАД 2/2010), (ФСАД 3/2010)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 30, 26.07.2010

способствует урегулированию вопросов, касающихся аудита. Законодатель старается задействовать и закрепить нормативно все сферы осуществления аудита в целом и оказание сопутствующих ему услуг.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1 Общая характеристика целей и задач аудиторской деятельности

Рассматривая и изучая область аудиторской деятельности, следует помнить о том факте, что в цели аудиторской деятельности не входят «явления», к которым относятся:

1. Намерение найти ошибки и злоупотребления со стороны аудируемого лица, в отношении своих активов и финансовой отчетности в целом.
2. Определение и дальнейшее разоблачение мошеннических действий.

Потому, как цель аудиторской деятельности, можно определить конкретно поставленную задачу, которая санкционируется государством, обеспечивается законодательством РФ, сектором нормативного регулирования аудиторской деятельности, а также обязательствами, вытекающими из договора оказания аудиторских услуг.

Основной целью аудита принято считать выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка бухгалтерского учета законодательству РФ. Конфиденциальное отношение в этом отдается внешнему аудиту. Что касается целей внутреннего аудита.²⁴ К подобной можно отнести корректировку деятельности работников предприятия, для поддержки эффективного выполнения их обязанностей, главные цели деятельности. Для инициативного аудита характерно в качестве цели выделять установление в ходе аудиторской проверки недостатков в финансовой отчетности, и по окончании анализа деятельности предприятия помощь в устранении выявленных недостатков посредством рекомендаций.

Для предоставления сведений, то есть объективных, реальных и точных об аудируемом объекте нужно решить следующий ряд задач:

²⁴ Параскевова С. А., Седова Н. А., Ермолаев С. Н. Совершенствование правового регулирования множественности субъектов гражданского права // Власть Закона. – 2013. – № 3 (15). – С. 26-30

- 1) соответственно составить план и программу проведения аудита;
- 2) выявить источники, способы и формы получения аудиторских доказательств;
- 3) проводить аудиторские проверки экономического субъекта;
- 4) выражать мнения по тем результатам, которые проведены аудитом о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К задачам аудиторской деятельности относится установление или выяснение, являются ли активы или обязательства собственностью аудируемого предприятия или фирмы на определенный период времени, а также отражен ли данный факт в финансовой отчетности организации.

Для достижения поставленной цели, так же способствуют требования ведения аудиторской деятельности, которые законодателем РФ закреплены в положениях Кодекса профессиональной этики аудиторов. Рассмотрим некоторые из них:

- принцип независимости. То есть, это когда у аудитора обязательно отсутствует при формировании мнения заинтересованности в делах проверяемого субъекта;

- принцип честности – это обязательная привязанность аудитора своему профессиональному долгу, а также обязательное руководство общими нормами морали;

- принцип объективности – применение аудитором беспристрастного, непредвзятого подхода к рассмотрению любых встречающихся в его практике вопросов и соответственно составление выводов и итогов с соблюдением норм законодательства РФ;

- принцип добросовестности – оказание аудитором услуг со старанием, аккуратностью, точностью, внимательностью, оперативностью, а также несущий ответственное отношение к своим обязанностям по профессиональным делам;²⁵

²⁵ "Кодекс профессиональной этики аудиторов" (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол N 4) (ред. от 18.12.2014)

- принцип конфиденциальности – аудиторы должны обеспечить и следить за сохранность документов, ни в коем случае не передавать их третьим лицам, не предавать огласке какие – либо секретные сведения ни в процессе проведения проверки ни после нее.

Следовательно, аудитору необходимо обладать специфическими знаниями и профессиональным опытом, позволяющим квалифицированно и на приемлемом уровне оказывать существенное влияние на профессиональные услуги. К тому же соблюдать профессиональное поведение, а именно Кодекс профессиональной этики аудиторов, воздерживаясь от совершения поступков, не совместимых с оказанием аудиторских услуг и способных снизить доверие к профессии аудитора.²⁶

В ходе становления и развития аудита, ученые выделяют определенные этапы или стадии. К таким можно отнести: подтверждающую; системно-ориентированную; базирующуюся на риске стадию аудита;

Следует кратко описать каждую из стадий.

На первой, то есть подтверждающей стадии при проведении проверки аудитор-бухгалтер четко проверяет и говорит все хозяйственные операции, вместе с бухгалтером и создают собственные учетные регистры. Подобный процесс учеными принято так же выделять как восстановление бухгалтерского учета.

На второй стадии аудит смотрит за наблюдением систем, которые контролируют операции. Аудиторы в последнее время стали проводить проверку на основании внутреннего контроля.

Аудит, базирующийся на риске, когда проверка может проводиться выборочно исходя из условий работы предприятия (нахождения критических точек работы). Направив работу в области с наиболее высоким риском, можно сократить время на проверку областей с наименьшим риском.

Функциями аудита является следующее:

²⁶ Буткова О.В. Основы аудита и аудиторской деятельности: учебное пособие / О.В. Буткова. – зерноград: ФГОУ ВПО АЧГАА, 2011. – 175 с.

1) Экспертная оценка, под подобной функцией понимается некая оценка финансовой отчетности, состояния учета относительно нормам законодательства РФ, а также состояние внутреннего контроля в целом;

2) Аналитическая функция предполагает направление деятельности предприятий на проведение анализа, прогнозирования, выработки рекомендаций по устранению недостатков в бухгалтерской отчетности;

3) Консультативная функция, к ней можно отнести консультации по юридическим вопросам непосредственно. О форме и порядке ведения учета налогообложения, права и оценки имущества;

4) Производственная функция должна включать в себя налаживание учета, внедрение передовых форм и методов учета, постоянное ведение учета, составление бухгалтерской отчетности и декларации.

В процессе проведения аудиторской проверки, аудитором выявляется правильность составления баланса, отчета о доходах и расходах.

2.2 Требования, предъявляемые к осуществлению аудиторской деятельности

Сборник правил и требований, которые обязан соблюдать аудитор, содержатся в документе под названием Кодекс профессиональной этики аудиторов (далее КПЭА).²⁷ К тому же, данные требования находятся и в положениях ФЗ №307, руководство которыми, позволит аудитору более качественно исполнять свои функции и достигать поставленных целей.

Субъекты непосредственно участвующие в проведении аудита и иных услуг, согласно КПЭА должны соответствовать определенным качествам. Вот некоторые из них.

а) Неотъемлемое качество аудитора — это честность. Как указано в законе, аудитор при совершении любых действий в виду своей работы, обязан

²⁷ «Кодекс профессиональной этики аудиторов» (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол N 4) (ред. от 18.12.2014)

руководствоваться правилами открытости и правдивости. Его поступки должны исходить из принципов справедливого ведения дел, и естественно честности;

б) Следующим правилом для осуществления предпринимательской деятельности аудитором, является объективность. Законодатель закрепил, что аудитор не может допустить предвзятого отношения к какой-либо из сторон, в процессе проведения аудита. К тому же не допусти конфликт интересов, способный повлиять на умозаключения аудитора и на его суждения;

в) И острый признак в наше время, это конфиденциальность. Этот принцип несет в себе некоторые обязанности, которые заключаются в следующем:

- сохранить ограниченный доступ к информации и сведениям, которые им были получены в ходе проведения аудиторской проверки. Этот принцип касается сохранения информации от третьих лиц, которые не обладают соответствующими полномочиями;

- в свою очередь аудитор не может использовать конфиденциальные сведения, для приобретения им или третьими лицами какой-либо выгоды;

Многие критерии для участников аудиторской деятельности были рассмотрены и упомянуты ранее, к примеру, наличие квалификационного аттестата у индивидуального аудитора и членство в СРО для аудиторской фирмы. Существуют некоторые ограничения, касающиеся аудиторов. К примеру, в ФЗ «Об аудиторской деятельности» содержатся положения о категориях, которые осуществлять и реализовывать аудит не могут. К таким можно отнести:

1) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов учредителей (участников)

аудируемого лица, его руководителя, главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств, указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

4) аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц;

5) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

Далее, что можно еще отнести к требованиям осуществления аудиторской деятельности? Рассмотрим на примере обязательного аудита. В ФЗ №307 содержится положение о порядке проведения и соответственно требованиях, которые предъявляются как к аудиторам, так и к аудируемым лицам. Итак, обязательный аудит проводится ежегодно, и только аудиторскими организациями. Как и при оказании любых услуг или работы, одним из основных требований для любого вида деятельности будет договор. И аудит не исключение, нормами закона в качестве требования заключено и составление договора на оказание аудиторских услуг. Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации заключается по результатам проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса. Сведения о результатах обязательного аудита подлежат внесению в Единый

федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц заказчиком аудита с указанием в сообщении аудируемого лица, идентифицирующих аудируемое лицо.²⁸

По итогам проведенного аудита, неотъемлемым элементом его осуществления является аудиторское заключение. Это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. К вышеуказанному договору, как и ко многим в нашей стране, существует некий ряд правил составления или требований соблюдение которых обязательно, для его действительности и юридической ценности в дальнейшем. В качестве подобных требований можно выделить определенное наименование, порядок оформления и содержания. Что касается аудиторского заключения, то оно передается и вручается аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг. Это пример из принципа конфиденциальности в аудиторской деятельности.²⁹

Мной в данной работе описаны некоторые документы, которые законодательно указаны как некое правило к процессу проведения аудита, но не только лишь в этом заключаются требования к частным аудиторам и аудиторским фирмам. Постановлении Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности" а именно «правило (стандарт) №2. документирование аудита» специально создан для того, чтобы регулировать этот вопрос. Указанным актом установлены требования к ведению документации в процессе аудита финансовой отчетности. Аудиторы обязаны

²⁸ Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности"// "Парламентская газета", N 1, 16-22.01.2009.

²⁹ Прыткова Наталья Ивановна (natsamara@mail.ru), кафедра экономики Самарского государственного университета, 443011, Российская Федерация, г. Самара, ул. Акад. Павлова, 2012.

документировать все сведения и всю информацию, которая будет важна с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. В этом правиле утверждена форма, содержание соответствующий документов и порядок их составления.

2.3. Аттестация аудитора на право осуществления аудиторской деятельностью

Подробнее рассмотрим такой критерий, запрашиваемый у каждого лица, планирующего стать участником СРО, это квалификационный аттестат.

Как известно, частный аудитор может осуществлять аудиторскую деятельность только при наличии квалификационного аттестата аудитора. Надо признать, что ФЗ №307 в своем содержании выдвигает достаточно серьезные требования к порядку выдачи и аннулирования такого аттестата. Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена и проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

Перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, устанавливается единой аттестационной комиссией из областей знаний, одобренных советом по аудиторской деятельности. К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе. Так, квалификационный аттестат аудитора выдается СРО аудиторов при условии, что претендент прошел квалификационный экзамен и имеет на дату подачи заявления о выдаче аттестата стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех

лет. При этом не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Аудитор обязан, в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение программам повышения квалификации, утвержденным саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Статьей 12 ФЗ №307 предусмотрены основания и порядок аннулирования аттестата аудитора. Получение квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту влечет за собой аннулирование аттестата. Кроме того, факт аннулирования предусмотрен и по итогам вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока.

Систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Федерального закона №307 или стандартов аудиторской деятельности так же приводят к аннулированию аттестата аудитора.³⁰

Если аттестат аудитора аннулирован по причине предоставления поддельных документов, то повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда, лицо не имеет возможности. Решение саморегулируемой организации аудиторов об аннулировании квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в судебном

³⁰ Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности"// "Парламентская газета", N 1, 16-22.01.2009.

порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения. При аннулировании аттестата аудитор исключается из реестра аудиторов и аудиторских организаций.³¹

2.4. Особенности осуществления аудиторской проверки

От требований, критерий и правил соблюдение которых, обязательно при осуществлении аудиторской деятельности, перейдем непосредственно к реализации аудиторских проверок. На фоне того, что по всему пути становления и улучшения экономики в России, которая потерпела массу инновационных поправок при переходе к рыночным отношениям. Стало формироваться все больше потребностей, влекущие за собой вынужденную необходимость создания и изобретения новых дисциплин, как практических, так и теоретических, не обошлось и без введения аудиторского контроля. Сам как таковой аудиторский контроль нововведением не стал, но вот появление и функционирование нового независимого контроля, который стал фактическим подтверждением финансовой «прозрачности», достоверности бухгалтерской информации и сведений, предоставляемых организациями. Явным отличием стало и то, что аудиторский контроль приобрел статус предпринимательской деятельности, соответственно содержащий коммерческую основу, и осуществляемый за счет аудируемого лица. Согласно п. 1 ст. 5 Закона «Об аудиторской деятельности», аудиторские фирмы и аудиторы вправе самостоятельно определять формы и методы проверки. Все методы можно условно разделить на две группы:

1) методы организация аудита (сплошная и выборочная проверка, документальная проверка, фактическая проверка, аналитическая проверка, комбинированная проверка);

³¹ Кошелев Я.С., Воронцова А.А. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (постатейный) // СПС КонсультантПлюс. 2014.

2) методы получения аудиторских доказательств. В качестве основополагающих методов и способов проведения аудиторской проверки выделяют: фактическая проверка, подтверждение, документальная проверка, наблюдение, опрос, проверка механической точности, аналитические тесты, специальная проверка, встречная проверка.

В зависимости от того, какие факты нужно установить и проверить, аудит может проводиться в форме инвентаризации, экономико-математических расчётов и измерений, внешних наблюдений. Тюкавкин Н.М. к примеру, предложил следующую категорию:

«Фактическая проверка - проверка фактического наличия материальных ценностей и денежных средств методом осмотра и подсчета, а также сличения полученных данных с учетными.

Документарная проверка - проверка документации и записей операций в учетных регистрах.» При указанной проверке определяется целостность содержания и соответствия закону оформленных реквизитов, указанных на начальных документах; Внимание в данном случае следует заострить на дате составления самого документа и на моменте, в который такой документ был поставлен на учет в соответствующем регистре.

Логическая проверка (анализ документации в натуре) помогает в определении факта и места в действительности та или иная операция в соответствующем размере;³² рациональность и логичность финансово-хозяйственной операции, условие соответствия ее отнесения на необходимые счета и включения сопутствующих расходов или доходов.

Математическая проверка по своей природе состоит в том, что при ее проведении выясняется правильность оформления и составления подсчетов суммы в документах. В результате устанавливаются ошибки при таксировке сумм или суммировании ряда чисел в процессе составления аналитических и синтетических регистров учета, в увязке показателей финансовой

³² Экономический анализ / сист. Н.М. Тюкавкин, А.Н. Сорочайкин. Самара: Издательство «Самарский университет», 2012. 136 с.

(бухгалтерской) отчетности. Существует еще множества классификаций, например,:

Если опираться на характер проверки, то: Аудит может осуществляться компанией или организацией со стороны по соответствующему договору. В таком случае, он станет именоваться как внешний. А если в организации или предприятии имеет место штатный сотрудник или служба для проведения аудита, то в подобной ситуации этот аудит будет являться внутренним.

Если разделять или классифицировать аудит по методу, то: Аудиторская проверка может быть сплошной (детальное изучение всей бухгалтерской отчетности), выборочной (изучение малой части бухгалтерской отчетности) или комбинированной (аудит малочисленных рискованных операций — сплошной и подробный, аудит рутинных операций большого объема — выборочный).

То, какую проверку выберет аудитор, какими способами и средствами станет пользоваться, определяется спецификой деятельности объекта аудита. Аудитор для начала изучает сферу и область деятельности компании, и уже в последующем сможет сделать необходимый выбор и определиться с решением. Каждая проверка индивидуальна и опирается на специфические условия. Профессиональный вердикт на счет бухгалтерской документации, реквизитов и сведений аудируемого субъекта реализуется аудитором по особому поручению государственных и правоохранительных органов.

Взявшись за проведение таких проверок, аудитор в своём решении должен придерживаться действующего законодательства: "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 N 145-ФЗ,³³ "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ,³⁴ "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ,³⁵ Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ,

³³ "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 28.03.2017)// "Собрание законодательства РФ", 03.08.1998, N 31, ст. 3823

³⁴ "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017)// "Российская газета", N 238-239, 08.12.1994.

³⁵ "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016)// "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ,³⁶ а также нормативными актами Правительства РФ, Министерства финансов РФ, Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Банка России, правоохранительных органов.

Процедуры проверки в натуре имеют своей целью получение качественных и достоверных аудиторских доказательств весомых недостатков в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ранее было упомянуто, что в зависимости от экономического субъекта или направленности его деятельности, аудит классифицируется на несколько видов.

Наиболее частое деление на: обязательный (проведение подобных проверок регулируется и определяется законодательством РФ); инициативный (осуществляется по желанию самого предпринимателя). Второй вид чаще всего предназначен для повышения доверия к аудируемому лицу и документам его отчетности со стороны кредиторов, граждан и государственных органов.

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, других форм отчетности и достоверность данных пояснительной записки.

В специальной юридической литературе, и статьях, посвященных аудиту, выделяют следующие этапы или уровни проведения аудиторской проверки. К первоначальному этапу было отнесено планирование. На этой стадии реализуется первичное ознакомление и изучение финансовой отчетности предприятия, вынесение примерной оценки, и в последующем составление и подписание договора о предоставлении услуг. Проходя этот этап необходимо брать за базу основные принципы аудита, которые были упомянуты ранее. Но все же кратко стоит описать некоторые из них. К примеру: принцип комплексности. Он подразумевает в ходе проведения подготовки к аудиту создавать взаимосвязь и согласованность всех элементов (этапов). От начальных и первичных, до итоговых (составления плана и программы аудита).

³⁶ Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете"// "Парламентская газета", N 54, 09-15.12.2011

Профессоры экономических наук к следующему этапом или стадии осуществления проверки, относит проведение самой аудиторской проверки непосредственно и сбор аудиторских данных, доказательств и информации. Последующим этапом становится подведение итогов и выдача аудиторского заключения, оформленного в соответствующем закону порядке и форме. Содержание этого этапа состоит в том, что дается краткая формулировка нарушений, если такие имеются, а также определение комплекса действий, для исправления данных нарушений.

При этом задачами аудитора в процессе проверки являются:

1. Выявление качества оформления и ведения бухгалтерского учета и внутреннего контроля, профессиональные качества и соответствие требованиям учетного персонала, уровень переработки необходимых документов и информации, легальности и соответствия, установленных требованиям оформления бухгалтерских записей, описывающих финансовую деятельность объекта аудита и ее итоги.

2. Содействие управляющему органу объекта аудита в ходе советов и методических наставлений по ликвидации и избавлению от нарушений, и недочетов, которые могли каким-то образом воздействовать на итоги финансовой отчетности и фактической действительности сведений, содержащихся в отчетах.

3. Учитывая полученный опыт и соблюдая все установленные законом правила, не забывая исследовать фактическое состояние работы клиента. Необходимо ориентирование его управляющего органа на предполагаемые грядущие события, которые смогут оказать воздействие на хозяйственную деятельность, а также итоги.

4. Передача и обеспечение клиента информативными и необходимыми разъяснениями по вопросам, которые появлялись в ходе исполнения договора между сторонами.

В настоящее время аудит является наиболее эффективным методом осуществления контроля над финансовой отчетностью юридических лиц и

граждан. Он упрощает процесс выбора той или иной организации, для реализации потребностей потребителя. Гражданин может узнать достаточное количество достоверной информации благодаря подобным проверкам, для дальнейшего принятия решения, с какой организацией или индивидуальным предпринимателем он бы хотел работать (получать услуги) в дальнейшем. То же касается и государственных органов, которым облегчается задача по надзору и регулированию предпринимательской деятельности на определенной территории.

ГЛАВА 3. ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ СПОРОВ В СФЕРЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Осуществление контроля в сфере аудиторской деятельности

ФЗ №307 регулируются вопросы по контролю над аудиторской деятельностью. Изучая данные положения, можно сделать выводы о следующем. Контроль над качеством работы аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов проводится на двух уровнях: внешний контроль и внутренний контроль. Естественно законодательство РФ регулирует каждый из приведенных уровней. Согласно нормам закона, предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Подобный контроль над деятельностью аудиторских фирм и частных аудиторов реализуется такими органами как:

- а) Саморегулируемой организации аудиторов в отношении своих членов;³⁷
- б) уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору, в нашем случае таким органом будет выступать Министерство финансов РФ;

В научных источниках внешний контроль принято подразделять в одном случае на плановую проверку, во втором на внеплановую проверку.

Рассматривая проверку, изначально необходимо изучить не только основания и порядок проведения проверок, но и процедуру непосредственно. В первую очередь мы обратимся в исследование проверки осуществляемой уполномоченными федеральными органами по контролю и надзору. Плановые внешние проверки качества работы аудиторской организации, проводящей

³⁷ Приказ Минфина России от 29.12.2009 N 146н (ред. от 07.04.2016) "О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа" (вместе с "Положением о совете по аудиторской деятельности", "Положением о рабочем органе совета по аудиторской деятельности") (Зарегистрировано в Минюсте России 11.05.2010 N 17158)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 21, 24.05.2010

обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, осуществляются уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору. Но как установлено законом не чаще одного раза в три года начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений о такой аудиторской организации в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, является:

1) поданная в уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору жалоба на действия (бездействие) такой аудиторской организации, нарушающие требования настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;³⁸

2) истечение срока исполнения такой аудиторской организацией предписания, обязывающего ее устранить выявленные нарушения требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, вынесенного по результатам внешней проверки качества ее работы и устанавливающего сроки устранения данных нарушений. Плановая или внеплановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций не может продолжаться более 40 рабочих дней, а для такой аудиторской организации, являющейся субъектом малого предпринимательства, - более 20 рабочих дней. Данный срок может быть продлен, в порядке, который закреплен законодательством РФ.

³⁸ Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности"// "Парламентская газета", N 1, 16-22.01.2009.

Что касается СРО, в плане проведения контроля, то плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора осуществляется саморегулируемой организацией аудиторов начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации и индивидуальном аудиторе в реестр аудиторов и аудиторских организаций:

1) в отношении аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, - не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год.

2) в отношении индивидуальных аудиторов и иных аудиторских организаций - не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов.

Как разновидность можно выделить предварительный, текущий и последующий внешний контроль. К предварительному относится контроль качества аудита, состоящий в проведении квалификационного экзамена. Указанный экзамен сдается претендентами на право заниматься аудиторской деятельностью. Что касается текущего и последующего контроля, то он заключается в проведении постоянного надзора за деятельностью частных аудиторов и аудиторских фирм. Согласно Приказу Министерства финансов РФ, аудиторские фирмы и частные аудиторы обязаны представлять в Министерство финансов РФ отчеты о своей деятельности до 15 апреля включительно, начиная

с года, следующего за отчетным.³⁹ В содержание отчета входит три основных раздела: общие сведения; экономические показатели деятельности за отчетный период; сведения об аудиторских проверках организаций, подлежащих обязательной годовой аудиторской проверке. В случае выявления нарушений и саморегулируемая организация (в отношении своих членов), и Минфин РФ могут применять к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам меры дисциплинарного воздействия.

3.2 Споры в сфере правового регулирования аудиторской деятельности

Исследуя специальную юридическую и экономическую литературу в области аудита и аудиторской деятельности, я столкнулась с тем, что некоторые ученые расходятся во мнениях по поводу страны зарождения аудиторской деятельности. Одни считают, что такой страной была Англия, где приняли закон об акционерных компаниях. Другие придерживаются мнения, что это был Китай, где развитие экономики, по их мнению, стало началом для создания института аудита. К общему мнению литература пока не пришла, и нам остается лишь изучать варианты, представленные на обозрение. Что касается споров и проблем в изучении указанной области, есть еще некоторые моменты.

Неблагоприятным последствием для мировой экономики является кризис доверия к специальности аудитора, так как хозяйствующие субъекты прекращают рассматривать финансовую отчетность как главный источник верной информации для того, чтобы принять решения об инвестировании средств. Это, впоследствии, приводит к уменьшению уровня инвестиций и, как итог, к упадку экономики в целом. В специализированной экономической литературе очень часто изучается вопрос нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, но в то же время не существует его единого толкования. Многие считают, что подобные знания будут полезны не только

³⁹ Информация Минфина России "Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2016 год (согласно законодательству Российской Федерации)"// <http://minfin.ru> по состоянию на 11.01.2017.

специалистам в области юриспруденции, но и специалистам в области экономики. Потому как знание нормативно-правового регулирования дают возможность четко составить условия договора оказания аудиторских услуг, а также выстроить отношения сторон договора в ходе их осуществления и дать определение специфики заказываемых услуг, определить горизонт информационных потребностей. Помимо этого, нынешняя правоприменительная судебная практика позволяет делать выводы о том, что часто возникают спорные ситуации и непонимание значения аудита, а также экспертизы договоров в ходе судебного разбирательства и т.д.

На сегодняшний момент в законодательство, регулирующее аудиторскую деятельность, внесен ряд значительных изменений, указывающих на развитие правового регулирования в области аудита. Однако добиться решения всех проблем и спорных вопросов в правовом регулировании аудиторской деятельности не удалось. До принятия общего закона о саморегулируемых организациях приобретение статуса СРО в сфере аудиторских услуг предполагало получение государственной аккредитации в уполномоченном федеральном органе, понимаемой как официальное признание и регистрация (п. 1 ст. 20 Закона «Об аудиторской деятельности»). В связи с тем, что контроль над качеством и доступ к осуществлению аудиторской деятельности находился в ведении Министерства финансов, а членство в профессиональных аудиторских объединениях на тот момент не являлось обязательным, членами таких объединений становилась только малая часть всех аудиторов, получивших квалификационный аттестат аудитора. «Отсутствие законодательно закрепленного требования к членству в таких объединениях лишает СРО эффективных механизмов воздействия и применения санкций к некомпетентным аудиторам, так как исключение из членов саморегулируемой организации в таком случае не является для аудиторов серьезной санкцией и не

мешает им продолжать осуществление своей деятельности».⁴⁰ Таким образом, контроль качества и дисциплинарные функции СРО носили исключительно формальный характер.⁴¹

За время, прошедшее с момента вступления в силу положений, закрепляющих замену лицензирования обязательным членством аудиторских организаций и аудиторов в саморегулируемых организациях, можно было сделать определенные выводы и отметить практические проблемы регулирования аудиторской деятельности новым законом. Например, приостановление членства аудитора в СРО и исключение его из членов саморегулируемой организации аудиторов имеют те же последствия, что и приостановление, и аннулирование лицензии. Кардинальные отличия заключаются в том, что Федеральный закон "О лицензировании отдельных видов деятельности" от 04.05.2011 N 99-ФЗ (далее ФЗ №99) постановляет, что вопросы касающиеся аннулирования лицензии рассматриваются в судебном порядке, а вопрос об исключении аудитора из членов СРО решается без участия суда. Поскольку членство в СРО затрагивает его правоспособность. Ранее был предусмотрен порядок, по которому органы, уполномоченные осуществлять выдачу лицензий, имели в ряде своих обязанностей приостановление действия лицензий, руководствуясь решением суда на период, не превышающий 90 дней. Сейчас же членство аудитора в СРО может быть приостановлено на срок до 6 месяцев, и в течение всего срока он не может осуществлять профессиональную деятельность, что, по своей природе, предусматривает еще более серьезные финансовые последствия, чем исключение из членов СРО, поэтому кажется вполне логичным сократить указанный срок до 90 дней. Помимо того, является необходимым обратить внимание на следующее: меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов закреплены в ст. 20 Закона «Об аудиторской деятельности».

⁴⁰ А.С. Петренко, к.э.н, доцент кафедры ЭиФМ А.С. Авакян, студент факультета Статья «правовое регулирование аудиторской деятельности»ЭУБ Кубанский государственный технологический университет г. Краснодар, Российская Федерация. 10 с.

⁴¹ Лескова Ю. Г. Членство в саморегулируемой организации: преимущества и недостатки законодательства России // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2011. – № 3. – С. 66-73.

Некоторый круг ученых справедливо обращают внимание на то, что не вполне правильно использовать такие понятия, как «меры дисциплинарного воздействия» или «дисциплинарная ответственность» по отношению к аудиторам, поскольку такая терминология относится скорее к области трудового права. Другие авторы отмечают, что правильнее было бы употребление такого термина, как «статусная ответственность». Но А.В. Басова при изучении этого вопроса делает вывод, «что понятие «статусная ответственность» может применяться только к лицам, имеющим профессионально-правовой статус саморегулируемой организации».

В литературе касающейся вопроса аудиторской деятельности, учеными был выделен следующий критерий, которому уделяется большое количество внимания при определении статуса аудитора, это обладание специалистами, оказывающими сопутствующие аудиту услуги, необходимым опытом работы и квалификацией. Аудитору необходимо обладать знаниями о выбранной и применяемой аудируемым лицом учетной политике, аудитор также должен установить, уместна ли она для деятельности аудируемого лица и согласуется ли со способами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Знания, необходимые аудитору для выполнения аудиторского задания, охватывают также знание:

способов, которые аудируемое лицо использует для учета сложных или необычных операций;

последствий учета хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия;

изменений в учетной политике аудируемого лица.

Аудитор должен ознакомиться с особенностями деятельности аудируемого лица. Особенности деятельности аудируемого лица определяются осуществляемыми хозяйственными операциями, формой собственности и способом управления, видом финансовых вложений, которые оно осуществляет и намерено осуществить, его структурой и источником финансирования.

Понимание особенностей деятельности аудируемого лица позволяет аудитору разобраться в группах однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета и раскрытии информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Понимание того, кто является собственниками аудируемого лица и каковы взаимоотношения между собственниками и другими лицами, важно для определения того, выявлены ли и учтены ли надлежащим образом операции со связанными сторонами. Аудируемое лицо может иметь сложную структуру, включающую дочерние организации или территориально отдаленные структурные подразделения, что усложняет процесс консолидации финансовой (бухгалтерской) отчетности и может явиться причиной рисков существенного искажения информации. Еще в качестве проблемы можно обозначить деятельность небольших аудиторских фирм. Которым вообще создаются такие условия, соответствовать и работать в которых, не выгодно - отток денег на обеспечение работы аудитора (экзамены, членство в проф. организациях), сборы за членство в СРО. Поэтому как правило 80% доли рынка услуг по аудиту занимают крупные компании аудиторской большой четверки- KPMG , EY, Pricewaterhouse и т.д.

Подобные вопросы, стоящие перед субъектами аудита и перед законодателем РФ, следует отнести к спорам и проблемам, вызывающим затруднения при изучении сферы аудиторской деятельности и при осуществлении непосредственно самой деятельности в том числе.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, обобщив исследованную информацию, можно заключить, что в современных условиях развития экономических отношений, свободы предпринимательской деятельности и явной необходимости данную сферу контролировать, неотъемлемым и специфическим элементом контроля является аудиторская деятельность. В ходе изучения различной литературы касающейся аудиторской деятельности, и анализирую статьи кандидатов экономических наук в данной работе представлен достаточный объем информации, для того что бы понять сущность аудиторской деятельности.

Задачи, которые были поставлены, в ходе выполнения данной работы, я считаю, были достигнуты и охарактеризованы. Этапы зарождения аудиторской деятельности и формирование аудита как профессиональной деятельности были изучены. Исследование показало, что в России аудиторская деятельность набирает все большие обороты, в плане нормативно-правового регулирования. Издаются все больше актов регулирующий эту профессиональную деятельность, как постановления Правительства РФ, так и Приказы Минфина РФ. Основную роль в определении места аудита в экономической системе РФ стал Федеральный закон №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Кодекс профессиональной этики аудиторов. Так же в работе были рассмотрены организационно-правовые формы осуществления аудиторской деятельности, такие как аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы. Изучены их законодательно определенные понятия, права и обязанности экономических субъектов в правоотношениях, вытекающих из аудиторской деятельности. При выполнении этой работы были затронуты отношения, касающиеся не только аудита, как проверки финансовой отчетности, но и оказание услуг, сопутствующих аудиту, таких как налоговое консультирование, юридическая помощь. И соответственно столкнулись с разбором Правил (стандартов) аудиторской деятельности "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и

требования, предъявляемые к ним" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18.03.1999 Протокол N 2).⁴²

Аудиторская организация может рассматриваться в различных аспектах. Её базой выступают международные стандарты аудита, принятые международной федерацией бухгалтеров. Некоторые учёные считают, что именно из системы таких связей и состоит международная производственная кооперация. Масштабной целью данной производственной кооперации является стимулирование развития экономики в целом. Вместе с этим, совместная деятельность хозяйствующих субъектов и их иностранных партнёров направлена на достижение максимальной прибыли и иной финансовой выгоды в рамках предприятия.

Юридическая наука выделяет большое количество видов аудиторской проверки, что демонстрирует многообразие её деятельности. Каждый из видов данной деятельности обладает рядом преимуществ, которые аудиторам необходимо учитывать, опираясь на собственные знания и специфику направления деятельности аудируемого лица. Однако применение отдельного вида аудиторской проверки всегда связано с определёнными рисками для деятельности аудируемого лица, потому в большинстве случаев аудиторами применяются комплексные проверки либо смешенные. Что и даёт гарантии получить достоверное, аргументированное и максимально точное аудиторское заключение. Рассматривая аудиторскую деятельность, как предпринимательскую, нельзя было не затронуть сферу регулирования непосредственно аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. В литературе были представлены два уровня контроля над качеством аудиторской деятельности. Это внешний и внутренний контроль, который проводится как СРО, так и уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору.

⁴² Правила (стандарты) аудиторской деятельности "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18.03.1999 Протокол N 2)// "Аудиторские ведомости", N 4, 1999

Итак, можно сделать вывод о том, что на данный момент уровень развития сферы правового регулирования аудиторской деятельности в России достаточно высокий по сравнению с предыдущими годами и попытками внедрения данного института. Аудиторская деятельность как вид профессиональной предпринимательской деятельности играет весомую роль в процессе развития экономики и финансов РФ. Поскольку не только позволяет создать объективное и всестороннее представление о финансовом состоянии организаций и индивидуальных предпринимателей, но и является неотъемлемым элементом рыночной инфраструктуры.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Нормативные правовые акты:

1. "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ)// в "Собрании законодательства РФ", 04.08.2014, N 31, ст. 4398.

2. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017)// "Российская газета", N 238-239, 08.12.1994.

3. "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 01.06.2017)// "Собрание законодательства РФ", 07.01.2002, N 1 (ч. 1), ст. 1.

4. "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 17.04.2017)// "Российская газета", N 113, 18.06.1996, N 114, 19.06.1996, N 115, 20.06.1996, N 118, 25.06.1996.

5. "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 28.03.2017)// "Собрание законодательства РФ", 03.08.1998, N 31, ст. 3823

6. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016)// "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998

7. "Кодекс профессиональной этики аудиторов" (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол N 4) (ред. от 18.12.2014)

8. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности"// "Парламентская газета", N 1, 16-22.01.2009.

9. Федеральный закон от 02.12.1990 N 395-1 (ред. от 03.07.2016) "О банках и банковской деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)// "Собрание законодательства РФ", 05.02.1996, N 6, ст. 492

10. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете"// "Парламентская газета", N 54, 09-15.12.2011

11. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 N 4-П "По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной"// "Вестник Конституционного Суда РФ", N 3, 2003.

12. Постановление Правительства РФ от 11 июня 2015 г. N 576 "Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации"// Собрании законодательства Российской Федерации от 22 июня 2015 г. N 25 ст. 3659

13. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности"// "Собрание законодательства РФ", 30.09.2002, N 39, ст. 3797

14. Постановление Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ». URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/metodika-provedeniya-auditorskih-proverok#ixzz4i5ktVez4>// "Собрание законодательства РФ", 11.02.2002, N 6, ст. 583. Утратил силу.

15. Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности" (вместе с "Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010). Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности", "Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010). Модифицированное мнение в аудиторском заключении", "Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010). Дополнительная информация в аудиторском заключении") (Зарегистрировано в Минюсте РФ 07.07.2010 N 17736)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 30, 26.07.2010

16. Приказ Минфина России от 24.10.2016 N 192н (ред. от 30.11.2016) "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте России 10.11.2016 N

44299)// "Официальном интернет-портале правовой информации" (www.pravo.gov.ru) 11 ноября 2016 г.

17. Приказ Минфина России от 29.12.2009 N 146н (ред. от 07.04.2016) "О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа" (вместе с "Положением о совете по аудиторской деятельности", "Положением о рабочем органе совета по аудиторской деятельности") (Зарегистрировано в Минюсте России 11.05.2010 N 17158)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 21, 24.05.2010

18. Правила (стандарты) аудиторской деятельности "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18.03.1999 Протокол N 2)// "Аудиторские ведомости", N 4, 1999

19. "Международный стандарт аудита 200 "Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита"(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 N 192н)// Официальный сайт Минфина России <http://www.minfin.ru/>, 24.11.2016

20. Указ Президента РФ от 22.12.1993 N 2263 (ред. от 26.11.2001) "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" (вместе с "Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации")// "Собрание актов Президента и Правительства РФ", 27.12.1993,

N 52, ст. 5069. Утратил силу.

21. Обзор изменений Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" Редакция от 01.12.2014 на основе изменений, внесенных Федеральным законом от 01.12.2014 N 403-ФЗ// "Собрание законодательства РФ", 05.01.2009, N 1, ст. 15

22. Информация Минфина России "Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2016 год (согласно законодательству Российской Федерации)"// <http://minfin.ru> по состоянию на 11.01.2017.

23. Официальный сайт Минфина России <http://www.minfin.ru/>

2. Специальная литература:

24. Буткова О.В. Основы аудита и аудиторской деятельности: учебное пособие / О.В. Буткова. – зерноград: ФГОУ ВПО АЧГАА, 2011. – 175 с.

25. Борисов А.Н. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (постатейный). М.: Юстицинформ, 2009. 336 с.

26. Диденко А. А. Современная система источников российского гражданского права: Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2007. – № 30. – С. 209-216

27. Кабанова Ю. В. студентка 3 курса экономического факультета Лябушева А. А. студентка 3 курса экономического факультета «Инструменты нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности» e-mail: lyabusheva-anastasia@yandex. ru //Россия, Саранск. ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева» 8 с.

28. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 74.

29. Кошелев Я.С., Воронцова А.А. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (постатейный) // СПС КонсультантПлюс. 2014.

30. Кувакина Т.В. Ответственность профессиональных участников рынка ценных бумаг. Дис. канд. юрид. наук. М., 2006. С. 158.

31. Лескова Ю. Г. Членство в саморегулируемой организации: преимущества и недостатки законодательства России // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2011. – № 3. – С. 66-73.

32. Параскевова С. А., Седова Н. А., Ермолаев С. Н. Совершенствование правового регулирования множественности субъектов гражданского права // Власть Закона. – 2013. – № 3 (15). – С. 26-30

33. Петренко А.С., к.э.н, доцент кафедры ЭиФМ А.С. Авакян, студент факультета Статья «правовое регулирование аудиторской деятельности»ЭУБ Кубанский государственный технологический университет г. Краснодар, Российская Федерация. 10 с.

34. Прыткова Наталья Ивановна (natsamara@mail.ru), кафедра экономики Самарского государственного университета, 443011, Российская Федерация, г. Самара, ул. Акад. Павлова, 2012.

35. Тюкавкин Н.М., Сорочайкин А.Н. Экономический анализ /Самара: Издательство «Самарский университет» , 2012. 136 с.

36. Шапиро О.С., студент Орловский государственный университет экономики и торговли (Россия, г. Орел)«Статья проблемы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в российской федерации»

37.Электронная библиотека КиберЛенинка: [Электронный ресурс] /ООО «Итеос» URL: <http://cyberleninka.ru> (Дата обращения 11.05.17)

38.Журнал «Аудит» Добровенский В.С., ООО «ЖЕБУР»: [Электронный ресурс] ООО "РПЦ Офорт" 1995г. URL: <http://auditrf.ru/federalnye-standarty-auditorskoy-de/> (Дата обращения: 20.05.17)

39.Информационный портал о жилищно-коммунальном хозяйстве «Мир ЖКХ»[Электронный ресурс] URL: <http://mir-zhkh.ru/osobennosti-provedeniya-auditorskoj-proverki/> (Дата обращения 14.05.17)