

комментарий специалиста



А. Н. Борисов

ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Постатейный комментарий
к Федеральному закону

- Сравнительный анализ с Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ
- Государственное регулирование и саморегулирование аудита
- Осуществление аудиторской деятельности в переходный период
- Саморегулируемые организации auditors и членство в них

ЮСТИЦ  ИНФОРМ

Александр Борисов

**Комментарий к Федеральному
закону от 30 декабря
2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской
деятельности» (постатейный)**

«Юстицинформ»

2009

Борисов А. Н.

Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (постатейный) /
А. Н. Борисов — «Юстицинформ», 2009

ISBN 978-5-7205-0988-0

В книге дан постатейный комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Подробно рассмотрены различные аспекты регулирования аудиторской деятельности, в том числе требования к аудиторским организациям и саморегулируемым организациям аудиторов, их работникам, индивидуальным аудиторам; режим аудиторской тайны, права и обязанности сторон договора оказания аудиторских услуг; государственное регулирование и саморегулирование аудиторской деятельности, контроль аудита и работы саморегулируемых организаций аудиторов. Особое внимание уделено новеллам Закона, в том числе таким существенным, как создание и деятельность саморегулируемых организаций аудиторов и нового Совета по аудиторской деятельности, разработка новых федеральных стандартов аудиторской деятельности, изменения в функциях Министерства финансов РФ. Рассмотрен порядок осуществления аудиторской деятельности в переходный период. Проведен сравнительный анализ с положениями «предшественника» – Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Изложены правовые позиции Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ. Приведены нормативные правовые акты и разъяснения Министерства финансов РФ. Книга предназначена прежде всего для правоприменителей – руководителей, юрисконсультов и других работников аудиторских организаций и саморегулируемых организаций аудиторов, а также для индивидуальных аудиторов. Книга также будет полезна студентам, аспирантам и преподавателям юридических и экономических вузов и факультетов, а также всем, кто интересуется вопросами регулирования аудиторской деятельности в России.

ISBN 978-5-7205-0988-0

© Борисов А. Н., 2009

© Юстицинформ, 2009

Содержание

| | |
|---|----|
| Введение | 6 |
| Комментарий к Федеральному закону | 9 |
| Статья 1. Аудиторская деятельность | 10 |
| Статья 2. Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность | 22 |
| Статья 3. Аудиторская организация | 26 |
| Конец ознакомительного фрагмента. | 29 |

Александр Николаевич Борисов

Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (постатейный)

Введение

Первым системообразующим актом, установившим правовые основы аудиторской деятельности как независимого вневедомственного финансового контроля в России, явился изданный Президентом РФ в период своих особых полномочий Указ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» (далее – Указ Президента РФ 1993 г. об аудите), которым утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации (далее – Временные правила аудита 1993 г.). При этом устанавливалось, что данные Временные правила действуют только до принятия Федеральным Собранием РФ закона, регулирующего аудиторскую деятельность. Таким актом явился Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон 2001 г. об аудите), с принятием которого Указ Президента РФ 1993 г. об аудите, сыгравший важную роль в становлении аудита на первом этапе, но уже не отражавший всего накопленного аудиторской практикой опыта и содержащий очевидные пробелы в регулировании аудиторской деятельности, признан утратившим силу Указом Президента РФ от 13 декабря 2001 г. № 1459¹ (соответственно, был принят законопроект, внесенный в Государственную Думу Правительством РФ в июне 1999 г., хотя в сентябре 1997 г. и декабре 1998 г. вносились соответствующие законопроекты Законодательным Собранием Ивановской области и группой депутатов Государственной Думы).

Закон 2001 г. об аудите в целом сохранил свою преемственность по отношению к Временным правилам аудита 1993 г. и содержал положения о независимости аудиторов, правилах (стандартах) аудиторской деятельности, основах конфиденциальности информации, полученной при осуществлении аудита, определении понятия аудиторской деятельности (аудита), а также обязательном и инициативном аудите, страховании гражданской ответственности, основах контроля качества работы, аттестации и лицензировании аудиторской деятельности. Новеллами данного Закона явились: возложение государственного регулирования аудиторской деятельности на федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством РФ; создание совета по аудиторской деятельности при указанном федеральном органе государственного регулирования аудиторской деятельности; введение института аккредитованных профессиональных аудиторских объединений. Ряд важных правовых позиций в отношении норм Закона 2001 г. об аудите изложен в постановлении КС РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П².

За время своего действия Закон 2001 г. об аудите претерпел несущественные изменения (значительное число изменений внесено Федеральным законом от 14 декабря 2001 г. № 164-ФЗ, однако эти изменения носили характер юридико-технических и лингвистических), но уже давно готовились концептуальные изменения в части перехода от государственного регулирования аудиторской деятельности к ее саморегулированию. Еще в октябре 2003 г. на заседании Правительства РФ признаны целесообразными прекращение выполнения Минфином Рос-

¹ СЗРФ. – 2001. — № 51. — Ст. 4874.

² СЗРФ. – 2003. — № 15. – Ст. 1416.

сии потенциально избыточных функций регулирования в области аудиторской деятельности и передача этих функций саморегулируемым аудиторским объединениям. С ответственно, в марте 2005 г. Правительством РФ в Государственную Думу внесен законопроект № 146680-4 «О внесении изменений в Федеральный закон “Об аудиторской деятельности”»³, предусматривавший переход к новой системе регулирования аудиторской деятельности. Однако далее процедуры принятия в первом чтении в мае того же года законопроект не продвинулся.

Параллельно довольно активно развивался процесс законодательного регулирования создания и деятельности саморегулируемых организаций (далее – СРО). Принят Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»⁴, предусматривающий создание СРО арбитражных управляющих с одновременным отказом от лицензирования деятельности арбитражных управляющих (в отношении данного перехода к саморегулированию в сфере деятельности арбитражных управляющих в постановлении КС РФ от 19 декабря 2005 г. № 12-П⁵ сформулирован целый ряд важных правовых позиций). Аналогичный переход от лицензирования оценочной деятельности к созданию СРО оценщиков осуществлен с принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 157-ФЗ⁶, внесшего значительные изменения в Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»⁷. Наконец, принят Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее – Закон о СРО), регулирующий отношения, возникающие в связи с приобретением и прекращением статуса СРО, их деятельностью и осуществлением взаимодействия с органами власти.

В рамках этой тенденции депутатами Государственной Думы Е.Л. Самойловым, Е.Ю. Семеновым, В.Л. Горбачевым в Государственную Думу в ноябре 2008 г. внесен законопроект № 128833-5, который принят в качестве Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – комментируемый Закон) на смену Закона 2001 г. об аудите (соответственно, в ноябре 2008 г. указанный выше законопроект № 146680-4 отклонен Государственной Думой). Реализация комментируемого Закона, по мнению авторов его проекта, обеспечит снижение административного влияния на аудиторскую профессию, освобождение государства от выполнения ряда потенциально избыточных функций, осуществление общественного надзора за развитием профессии; предлагаемые меры позволят значительно укрепить аудиторскую профессию, обеспечат развитие саморегулирования, повышение качества услуг на аудиторском рынке; кроме того, реализация предусмотренных мер значительно приблизит нормы российского законодательства в области аудиторской деятельности к международно признанным нормам; все это станет важным фактором укрепления атмосферы доверия на российском рынке, а следовательно, будет способствовать его стабильности и дальнейшему развитию.

В отношении же нововведений комментируемого Закона в пояснительной записке к его проекту отмечалось следующее:

1) Закон предусматривает значительное расширение полномочий саморегулируемых аудиторских организаций. Одновременно с учетом международных тенденций создается институт – структура по обеспечению функций общественного надзора (Совет по аудиторской деятельности). Предусматривается передача саморегулируемым аудиторским организациям функций по ведению реестра аудиторов и аудиторских организаций, функций повышения квалификации аудиторов и контроля качества работы аудиторов, индивидуальных аудиторов и

³ СПС.

⁴ СЗРФ. – 2002. — № 43. – Ст. 4190.

⁵ СЗРФ. – 2006. — № 3. — Ст. 335.

⁶ СЗ РФ. – 2006. – № 31 (ч. I). – Ст. 3456.

⁷ СЗРФ. – 1998. — № 31. — Ст. 3813.

аудиторских организаций, являющихся членами этих СРО. Вместе с тем с учетом процессов на международных финансовых рынках контроль качества аудита организаций, подлежащих обязательному аудиту, в том числе со значительной долей государственной собственности, может также осуществляться уполномоченным федеральным органом;

2) с учетом необходимости обеспечения единых требований и подходов к проведению квалификационных экзаменов функция аттестации аудиторов выполняется единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми СРО аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности. Предусматривается отмена лицензирования аудиторской деятельности, которое заменяется обязательным членством аудиторов, индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых аудиторских организациях. В Законе подробно описаны функции, права и обязанности саморегулируемых аудиторских организаций, а также требования к ним;

3) предусматривается, что функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган. Государственное регулирование аудиторской деятельности в основном заключается в выработке государственной политики в сфере аудиторской деятельности, нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности (включая утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности), ведении государственного реестра СРО аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций, анализе состояния рынка аудиторских услуг в России;

4) для повышения качества аудиторских услуг предусмотрено введение единого квалификационного аттестата аудитора, который, подтверждая соответствующую квалификацию, будет давать право аудиторам проводить аудит в любых отраслях экономики, что снимает дополнительные ограничения на занятие определенными видами деятельности. С целью недопущения сбоев в деятельности аудиторских организаций при переходе к новой системе регулирования аудиторской деятельности по ряду ключевых вопросов Закон предусматривает введение переходного периода и соответствующие переходные положения.

Комментарий к Федеральному закону

от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ

«ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Принят Государственной Думой 24 декабря 2008 г.

Одобен Советом Федерации 29 декабря 2008 г.

Статья 1. Аудиторская деятельность

1. Настоящий Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

2. Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

3. Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

4. Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности.

5. Аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

6. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных настоящей статьей.

7. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

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

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

3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

5) 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;

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

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

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

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

8. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в бухгалтерской и финансовой документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

1. Комментируемую статью открывает ч. 1, в которой установлено, что комментируемый Закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в России. Точно такое же содержание имела преамбула Закона 2001 г. об аудите, но согласно юридико-техническим требованиям, предъявляемых к преамбулярной части федерального закона, преамбула не должна содержать самостоятельные нормативные предписания и не должна формулировать предмет регулирования законопроекта (см. Методические рекомендации по юридико-техническому оформлению законопроектов, направленные письмом Аппарата Государственной Думы от 18 ноября 2003 г. № ВН2-18/490⁸). Кроме того, согласно правилам юридической техники преамбула (введение) не является обязательной частью законодательного акта. Соответственно, предмет регулирования комментируемого Закона определен в ч. 1 комментируемой статьи, а не в его преамбуле.

С общетеоретических позиций определение предмета регулирования законодательного акта представляет собой определение общественных отношений, которые урегулированы нормами этого акта и которые в силу этого становятся правовыми отношениями. Непосредственно в качестве предмета регулирования комментируемого Закона в ч. 1 комментируемой статьи указано на определение правовых основ регулирования аудиторской деятельности в России. Во взаимосвязи с аналогичным положением преамбулы Закона 2001 г. об аудите в п. 2 ст. 1 данного Закона устанавливалось, что аудит осуществляется в соответствии с названным Законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами по проведению аудиторской деятельности, изданными в соответствии с названным Законом. Это положение не воспроизведено в комментируемой статье, поскольку оно охватывается нормой ст. 2 комментируемого Закона о законодательстве РФ и иных нормативных правовых актах, которые регулируют аудиторскую деятельность (см. комментарий к указанной статье).

2—3. В частях 2 и 3 комментируемой статьи даны определения понятиям «аудиторская деятельность (аудиторские услуги)» и «аудит»:

аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами;

аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

В отличие от этого в п. 1 ст. 1 Закона 2001 г. об аудите давалось определение понятию «аудиторская деятельность, аудит» – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее по тексту названного Закона обозначались сокращением «аудируемые лица»). В пункте 3 указанной статьи было определено, что целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ, а также что для целей данного Закона под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании

⁸ СПС.

ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Как видно, в комментируемом Законе содержится целый ряд концептуальных терминологических изменений. Прежде всего, разделены понятия «аудиторская деятельность» и «аудит». Понятием «аудиторская деятельность», в качестве равнозначного которому указано понятие «аудиторские услуги», теперь охватывается деятельность как по проведению непосредственно аудита, так и по оказанию сопутствующих аудиту услуг. При этом понятие «сопутствующие аудиту услуги» наполнено новым содержанием, о чем подробнее сказано ниже. В определении понятия «аудиторская деятельность (аудиторские услуги)» указано на субъектов, осуществляющих данную деятельность (оказывающих данные услуги) – это аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. Соответственно, аудиторы, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, могут лишь привлекаться к участию в осуществлении аудиторской деятельности, но не осуществлять данную деятельность непосредственно (см. комментарий к ст. 4 Закона).

В определении понятия «аудит» нашли свое отражение такие моменты, как: процедура проведения аудита – независимая проверка (при этом следует обратить внимание на то, что в комментируемом Законе, в отличие от Закона 2001 г. об аудите, понятие «аудиторская проверка» вообще не используется); предмет аудита – бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица (см. ниже); цель проведения аудита – выражение мнения о достоверности предмета аудита. При этом по сравнению с Законом 2001 г. об аудите из целей аудита в определении исключено указание на оценку соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Кроме того, не воспроизведено положение, раскрывающее понятие достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

Довольно интересным является то, что в ч. 3 комментируемой статьи говорится в общем об аудируемом лице, в то время как в приведенном выше положении п. 1 ст. 1 Закона 2001 г. об аудите прямо указывалось, что аудируемыми лицами являются организации и индивидуальные предприниматели. В результате из положений комментируемого Закона нельзя сделать однозначный вывод о том, может ли быть индивидуальный предприниматель аудируемым лицом или нет. Так, лишь в п. 3 ч. 7 комментируемой статьи упоминается об оказании аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами наряду с аудиторскими услугами таких прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, как анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей (при этом данное положение является копией положения подп. 3 п. 6 ст. 1 Закона 2001 г. об аудите).

Дело, видимо, в том, что Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухучете), согласно положениям его ст. 4, не распространяется на индивидуальных предпринимателей, т. е. индивидуальные предприниматели вести бухгалтерский учет, составлять и представлять бухгалтерскую отчетность не обязаны. Однако, как видно, в комментируемом Законе вопрос о необходимости учета данных положений не решен. Есть лишь один момент, позволяющий говорить об учете положений Закона о бухучете. В подпункте 3 п. 1 ст. 7 Закона 2001 г. об аудите в качестве одного из случаев проведения обязательного аудита предусматривалось превышение установленных показателей объема выручки или суммы активов как для организаций, так и для индивидуальных предпринимателей. В отличие от этого аналогичное положение п. 3 ч. 1 ст. 5 комментируемого Закона указывает на случай проведения обязательного аудита при превышении установленных показателей только для организации (см. комментарий к указанной статье).

В части 3 комментируемой статьи наряду с тем, что дано определение понятию «аудит», также определено, что для целей комментируемого Закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Законом о бухучете,

а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами. Подобное положение в Законе 2001 г. об аудите не содержалось. Во Временных правилах аудита 1993 г. (п. 5) предусматривалось, что основные показатели (содержание, объем и формы) принятой в России бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов определяются соответствующим законом РФ, а до его принятия – нормативными актами Совета Министров – Правительства РФ и в части бухгалтерской (финансовой) отчетности банков и кредитных учреждений – нормативными актами Банка России.

Составу бухгалтерской отчетности посвящена ст. 13 Закона о бухучете, в п. 2 которой (в ред. Федерального закона от 3 ноября 2006 г. № 183-ФЗ) установлено, что бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), состоит из:

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;
- д) пояснительной записки.

Там же установлено, что состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Минфином России.

В пункте 2 ст. 13 Закона о бухучете (здесь и далее в ред. Федерального закона от 23 июля 1998 г. № 123-ФЗ⁹) также предусмотрено, что для общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), устанавливается упрощенный состав годовой бухгалтерской отчетности в соответствии со ст. 15 названного Закона. Согласно же п. 4 ст. 15 Закона о бухучете общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе:

- а) бухгалтерский баланс;
- б) отчет о прибылях и убытках;
- в) отчет о целевом использовании полученных средств.

В соответствии с п. 3 ст. 13 Закона о бухучете формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином России. Там же установлено, что другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Минфина России.

Состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций, устанавливает Положение по бухгалтерскому учету

⁹ СЗРФ. – 1998. — № 30. — Ст. 3619.

«Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43Н¹⁰ (в последующем вносились изменения).

В соответствии с названным положением по бухгалтерскому учету приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»¹¹ установлено: включаемые в состав промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности Бухгалтерский баланс считать формой № 1, Отчет о прибылях и убытках – формой № 2; включаемые в состав приложений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала считать формой № 3, Отчет о движении денежных средств – формой № 4, Приложение к бухгалтерскому балансу – формой № 5, Отчет о целевом использовании полученных средств – формой № 6. Этим же приказом организациям, получающим бюджетные средства, предписано в составе бухгалтерской отчетности представлять отчетную информацию о характере использования бюджетных средств по формам, установленным Минфином России.

Понятие «аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами», в комментируемой статье не раскрывается, что не позволяет составить точное представление о такой отчетности. Более того, это не позволяет однозначно решить вопрос о том, относится ли к предмету аудита налоговая отчетность. В то же время ответ на данный вопрос, как представляется, следует из анализа положений п. 1 и 2 ч. 7 комментируемой статьи, в которых отдельно говорится о бухгалтерской (финансовой) отчетности и отдельно – о налоговых расчетах и декларациях. Соответственно, федеральный законодатель разделяет эти понятия.

Говоря о терминологии комментируемого Закона, необходимо отметить еще один момент. Предоставление аудиторских услуг осуществляется посредством заключения и исполнения договора оказания аудиторских услуг. Понятие такого договора использовалось в Законе 2001 г. об аудите и используется в комментируемом Законе. Соответственно, речь не идет о выполнении работ, хотя в отдельных положениях комментируемого Закона и говорится о работе аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов.

Оказание аудиторских услуг отличается от работ тем, что потребление данных услуг производится в момент получения результатов деятельности заказчиком, т. е. аудируемым лицом, лицом, заключившим договор оказания аудиторских услуг. Заказчик потребляет услугу, т. е. получает выраженное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, непосредственно при получении аудиторского заключения. В дальнейшем происходит использование результатов, полученных при оказании услуги, т. е. использование полученных сведений, но не потребление аудиторских услуг.

Аудиторское заключение не может рассматриваться как результат работ. Хотя оно и имеет материальное выражение (а именно это в соответствии с п. 4 и 5 ст. 38 части первой НК РФ является одним из отличий работ от услуг для целей налогообложения), результатом аудита является не само аудиторское заключение, а сведения, содержащиеся в нем. В этом отношении показательно то, что в п. 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 сентября 1999 г. № 48 «О некоторых вопросах судебной практики, возникающих при рассмотрении споров, связанных с договорами на оказание правовых услуг»¹² говорится о результатах действий, но не работ исполнителя по договорам на оказание правовых услуг (письменные консультации и разъяснения по юридическим вопросам; проекты договоров, заявлений, жалоб и других документов правового характера и т. д.).

Исходя из изложенного, представляется несомненным то, что договор оказания аудиторских услуг регулируется положениями гл. 39 «Возмездное оказание услуг» части второй ГК

¹⁰ ФГ. – 1999. – № 34.

¹¹ ФГ. – 2003. – № 33.

¹² ВВАСРФ. – 1999. — № 11.

РФ, а не положениями гл. 37 «Подряд» данного Кодекса. Согласно п. 1 ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

4. Как уже упоминалось, одной из существенных терминологических новелл комментируемого Закона является изменение содержания понятия «сопутствующие аудиту услуги». В пункте 6 ст. 1 Закона 2001 г. об аудите в качестве сопутствующих аудиту услуг перечислялись те связанные с аудиторской деятельностью услуги, оказываемые аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, которые в ч. 7 комментируемой статьи перечислены (с определенными изменениями) в качестве услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами наряду с аудиторскими услугами, т. е. наряду с проведением аудита и оказанием сопутствующих аудиту услуг. Соответственно, в условиях действия комментируемого Закона под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами иных услуг, нежели перечислены в ч. 7 комментируемой статьи.

Перечень сопутствующих аудиту услуг, согласно ч. 4 комментируемой статьи, подлежит установлению ФСАД. С опережением федерального законодателя такой перечень установлен в ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 в ред. постановления Правительства РФ от 25 августа 2006 г. № 523. Данное ФПСАД с учетом заключительного положения ч. 9 ст. 23 комментируемого Закона до издания ФСАД, предусмотренных в ч. 4 комментируемой статьи, является обязательным для аудиторских организаций, аудиторов (см. комментарий к ст. 7 Закона).

ФПСАД № 24, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает основные принципы правил (стандартов), имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами. Согласно п. 4 ФПСАД № 24 аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены. Там же определено, что к сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется ФПСАД, относятся:

- а) обзорные проверки;
- б) согласованные процедуры;
- в) компиляция финансовой информации.

До издания соответствующих ФСАД с учетом заключительного положения ч. 9 ст. 23 комментируемого Закона обязательными для аудиторских организаций, аудиторов являются следующие ФПСАД, утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (о данных документах см. комментарий к ст. 7 Закона):

ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации» (в ред. постановления Правительства РФ от 25 августа 2006 г. № 523), которое с учетом международных стандартов сопутствующих услуг, устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации. ФПСАД применяется при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации. ФПСАД может применяться также при выполнении согласованных процедур в отношении нефинансовой информации при условии, что:

- а) аудиторская организация или индивидуальный аудитор обладает адекватными знаниями по конкретному предмету;
- б) существует определенный критерий достижения результатов.

Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг), одного из элементов финансовой (бухгалтерской)

отчетности (например, бухгалтерского баланса) или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом;

ФПСАД № 31 «Компиляция финансовой информации» (в ред. постановления Правительства РФ от 25 августа 2006 г. № 523), которое с учетом международных стандартов сопутствующих услуг устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – компиляции финансовой информации. ФПСАД применяется при компиляции финансовой информации, а также, насколько это возможно, при компиляции нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает адекватными знаниями по конкретному предмету. Предоставление помощи лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг, при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, при выборе учетной политики) не является компиляцией финансовой информации. Для целей данного ФПСАД и иных ФПСАД используются следующие понятия: а) компиляция финансовой информации – сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация; б) трансформация финансовой информации – преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства РФ, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности;

ФПСАД № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. постановления Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 557), которое с учетом международных стандартов сопутствующих услуг устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – обзорной проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности. Поскольку обзорная проверка не является аудитом, в ФПСАД аудиторская организация или индивидуальный аудитор, выполняющие такую проверку, именуются исполнителем, а юридическое лицо, в отношении которого выполняется такая проверка, – хозяйствующим субъектом. ФПСАД также применяется при обзорной проверке иной информации. Цель обзорной проверки установлена п. 15 упомянутого выше ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»: целью обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. Обзорная проверка финансовой или другой информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей.

5. Часть 5 комментируемой статьи устанавливает, что аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления, т. е. результаты аудита не являются обязательными для государственных органов и органов местного самоуправления, осуществляющих контроль достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такое же правило содержалось в п. 4 ст. 1 Закона 2001 г. об аудите, но в нем говорилось о том, что аудит не подменяет только государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого соответственно органами государственной власти.

В пункте 4 Временных правил аудита 1993 г. содержалось несколько иное правило: аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимым в соответствии с законодательством РФ специально уполномоченными на то государственными органами. Соответственно, правило ч. 5 комментируемой статьи является нововведением (в известной степени) Закона 2001 г. об аудите.

Уместно упомянуть и еще об одном изменении в связи с принятием названного Закона. В пункте 6 Временных правил аудита 1993 г. предусматривалось, что обязательная аудиторская проверка может проводиться по поручению государственных органов, определенных данными Временными правилами. Речь шла о праве органа дознания и следователя при наличии санкции прокурора, прокурора, суда и арбитражного суда дать аудитору или аудиторской фирме поручение о проведении аудиторской проверки экономического субъекта. Однако при этом указывалось, что эта процедура должна осуществляться в соответствии с процессуальным законодательством. После принятия Закона 2001 г. об аудите подобные вопросы решаются исключительно в рамках процессуального законодательства РФ, как правило, посредством назначения и проведения экспертиз и исследований.

6. Согласно общим положениям о правоспособности юридического лица, установленным в п. 1 ст. 49 части первой ГК РФ, юридическое лицо может иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности; коммерческие организации, за исключением унитарных предприятий и иных видов организаций, предусмотренных законом, могут иметь гражданские права и нести гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных законом.

В рамках данного изъятия – «иных видов организаций, предусмотренных законом» – ч. 6 комментируемой статьи устанавливает запрет аудиторским организациям, а с учетом нормы п. 3 ст. 23 части первой ГК РФ (к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, соответственно применяются правила данного Кодекса, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения) – и индивидуальным аудиторам – индивидуальным предпринимателям, осуществляющим аудиторскую деятельность, заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных комментируемой статьей. Данный запрет не является новым, он был установлен в п. 9 Временных правил аудита 1993 г., а затем воспроизведен в п. 7 ст. 1 Закона 2001 г. об аудите (причем этот запрет был продублирован в п. 3 ст. 3 названного Закона для индивидуальных аудиторов, но по не вполне понятной причине не упомянут в его ст. 4 для аудиторских организаций).

Исходя из нормы ч. 6 комментируемой статьи, аудиторские организации, индивидуальные аудиторы – индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность, обладают специальной правоспособностью. Соответственно, следуя разъяснениям, данным в п. 18 Постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»¹³, противоречащие норме ч. 6 комментируемой статьи сделки, совершенные аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами – индивидуальными предпринимателями, осуществляющими аудиторскую деятельность, являются ничтожными на основании ст. 168 части первой ГК РФ, т. е. согласно п. 1 ст. 166 данного Кодекса – недействительными независимо от признания их таковыми судом. Общие положения о последствиях недействительности сделки закреплены в ст. 167 ГК РФ (см. комментарий к ст. 8 Закона).

Рассматривая запрет, установленный в ч. 6 комментируемой статьи, целесообразно привести следующую позицию ВС РФ, изложенную в письме «Некоторые вопросы судебной практики по гражданским делам»¹⁴, об оценке деятельности в качестве предпринимательской: в п. 1 ст. 2 части первой ГК РФ предпринимательская деятельность определена как самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение

¹³ РГ. – 1996. – № 152. – 13 августа.

¹⁴ БВСРФ. – 1997. – № 10.

прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке; в соответствии с п. 1 ст. 50 данного Кодекса под коммерческой деятельностью понимается такая деятельность, основной целью которой является извлечение прибыли; так как извлечение прибыли – цель предпринимательской деятельности, а не ее обязательный реальный результат, то само по себе отсутствие прибыли от этой деятельности не служит основанием для вывода о том, что такая деятельность не предпринимательская.

7. Часть 7 комментируемой статьи предусматривает, что аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги. Среди таких прочих услуг непосредственно названы:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 5) юридическая 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;
- 6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 7) оценочная деятельность;
- 8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- 10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Как разъяснено в информационных сообщениях Минфина России «Для аудиторских организаций и аудиторов в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»»¹⁵ и «Для пользователей аудиторских услуг в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»»¹⁶, аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать как услуги, поименованные в п. 1—10 ч. 7 комментируемой статьи, так и другие услуги при условии, что такие услуги связаны с аудиторской деятельностью и оказание их не влечет возникновение конфликта интересов и не создает угрозу возникновения такого конфликта; приведенный в п. 1—10 ч. 7 комментируемой статьи перечень услуг, которые аудиторские организации, индивидуальные аудиторы могут оказывать наряду с аудиторскими услугами, не является исчерпывающим.

Выше говорилось, что перечень, подобный определенному в ч. 7 комментируемой статьи, в п. 6 ст. 1 Закона 2001 г. об аудите обозначался как перечень сопутствующих аудиту услуг. Но формулировался этот перечень по ряду позиций несколько иначе, а именно:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование;

¹⁵ ФГ. – 2009. – № 4. – 22 января.

¹⁶ Там же. – № 5. – 29 января.

3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;

5) правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;

8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение маркетинговых исследований;

10) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

11) обучение в установленном законодательством РФ порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;

12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Определение и классификация сопутствующих аудиту услуг (здесь и далее в комментарии к статье понятие сопутствующих аудиту услуг используется в его прежнем понимании) до издания Закон 2001 г. об аудите давались в ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», одобр. КпАД при Президенте РФ 18 марта 1999 г. (о данном документе см. комментарий к ст. 7 Закона).

Как определялось в названном ПСАД, под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудиторских проверок. Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также профессиональной компетентности в областях: а) аудита; б) бухгалтерского учета; в) налогообложения; г) хозяйственного права; д) экономического анализа; е) других разделов экономики.

Согласно ПСАД сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать следующим образом:

а) услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки;

б) услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказывают по:

а) постановке бухгалтерского учета;

б) контролю ведения учета и составлению отчетности;

в) контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;

г) анализу хозяйственной и финансовой деятельности;

д) оценке экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

е) представлению интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами;

ж) проведению семинаров, повышению квалификации и обучению персонала экономических субъектов, и в частности аудиторских организаций;

з) научной разработке, изданию методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву и т. д.;

и) компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т. д.;

к) консультационным услугам по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий;

л) информационному обслуживанию;

м) экспертному обслуживанию;

н) подбору и тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;

о) другие.

Услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказывают по:

а) ведению бухгалтерского учета;

б) восстановлению бухгалтерского учета;

в) составлению налоговых деклараций;

г) составлению бухгалтерской отчетности.

В ПСАД также предусматривалось, что сопутствующие аудиту услуги подразделяются на:

а) услуги действия. К услугам действия относятся услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных;

б) услуги контроля. К услугам контроля относятся услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта;

в) информационные услуги. К информационным услугам относятся: услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т. д.

В приложении к ПСАД приведен примерный перечень сопутствующих аудиту услуг с указанием кодов по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 (ОКДП), введенных в действие постановлением Госстандарта России от 6 августа 1993 г. № 17¹⁷. Этот перечень не является обязательным и исчерпывающим, он может дополняться новыми видами сопутствующих услуг. Главная задача перечня состоит в том, чтобы помочь аудиторским организациям в понимании характера и видов сопутствующих аудиту услуг.

8. В части 8 комментируемой статьи установлено, что аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в бухгалтерской и финансовой документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством РФ. Такое же правило содержалось ранее в п. 3 ст. 7 Закона 2001 г. об аудите, но не среди положений, характеризующих аудиторскую деятельность, а среди положений, посвященных обязательному аудиту.

Отношения, возникающие в связи с отнесением сведений к государственной тайне, их засекречиванием или рассекречиванием и защитой в интересах обеспечения безопасности, регулирует Закон РФ от 21 июля 1993 г. № 5485-1 «О государственной тайне»¹⁸, что и опре-

¹⁷ СПС.

¹⁸ РГ. – 1993. – № 182. – 21 сентября.

делено в его преамбуле (в ред. Федерального закона от 6 октября 1997 г. № 131-ФЗ¹⁹). Перечень сведений, составляющих государственную тайну, определен в ст. 5 названного Закона РФ (в ред. Федерального закона от 11 ноября 2003 г. № 153-ФЗ²⁰), в том числе: в военной области; в области экономики, науки и техники; в области внешней политики и экономики; в области разведывательной, контрразведывательной и оперативно-розыскной деятельности. Указом Президента РФ от 30 ноября 1995 г. № 1203 утвержден Перечень сведений, отнесенных к государственной тайне²¹ (в последующем вносились изменения).

В соответствии с Законом РФ «О государственной тайне» и в целях установления порядка допуска предприятий, учреждений и организаций к проведению работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну, созданием средств защиты информации, а также с осуществлением мероприятий и (или) оказанием услуг по защите государственной тайны, постановлением Правительства РФ от 15 апреля 1995 г. № 333 утверждено Положение о лицензировании деятельности предприятий, учреждений и организаций по проведению работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну, созданием средств защиты информации, а также с осуществлением мероприятий и (или) оказанием услуг по защите государственной тайны²² (в последующем вносились изменения).

¹⁹ СЗРФ. – 1997. – № 41. —Ст. 4673.

²⁰ СЗ РФ. – 2003. – № 46 (ч. I). – Ст. 4449.

²¹ СЗ РФ. – 1995. – № 49. – Ст. 4775.

²² СЗРФ. – 1995. —№ 17.– Ст. 1540.

Статья 2. Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, Федеральным законом от 1 декабря 2007 года № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее – Федеральный закон «О саморегулируемых организациях»), другими федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

Комментируемая статья определяет законодательство РФ и иные нормативные правовые акты, которыми осуществляется регулирование аудиторской деятельности. При регламентации данного вопроса в ст. 2 Закона 2001 г. об аудите говорилось о законодательстве РФ и иных актах об аудиторской деятельности. При этом в п. 1 указанной статьи устанавливалось, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с данным Законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами, регулирующими отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности. Там же было установлено, что нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности, содержащиеся в других федеральных законах, должны соответствовать названному Закону (в п. 1 ст. 2 Закона 2001 г. об аудите содержалось еще одно положение, предусматривавшее, что особенности правового положения аудиторских организаций, осуществляющих аудиторские проверки сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов, определяются Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. № 199-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»²³; однако это положение исключено Федеральным законом от 3 ноября 2006 г. № 183-ФЗ, которым одновременно в Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» внесены изменения, заменяющие положения о проведении аудиторских проверок сельскохозяйственных кооперативов положениями о проведении ревизий).

Как видно, комментируемая статья содержит несколько иное регулирование, что выразилось и в обозначении рассматриваемой отрасли законодательства: если ранее указывалось на законодательство РФ и иные акты об аудиторской деятельности, то теперь говорится о законодательстве РФ и иных нормативных правовых актах, которыми осуществляется регулирование аудиторской деятельности (следует также обратить внимание, что, как и прежде, понятие законодательства использовано в строгом его понимании, т. е. как совокупность исключительно законодательных актов).

По существу же изменены два основных момента. Во-первых, комментируемый Закон не назван в качестве основного или системообразующего акта, т. е. не указано на то, что иные федеральные законы, регулирующие аудиторскую деятельность, должны приниматься в соответствии с данным Законом, и что нормы иных федеральных законов в части регулирования аудиторской деятельности должны соответствовать данному Закону.

Во-вторых, наряду с комментируемым Законом в комментируемой статье в качестве акта, регулирующего аудиторскую деятельность, непосредственно назван Закон о СРО. Предмет регулирования Закона о СРО определен в ч. 1 его ст. 1: данным Законом регулируются отношения, возникающие в связи с приобретением и прекращением статуса СРО, деятельностью СРО, объединяющих субъектов предпринимательской или профессиональной деятель-

²³ СЗРФ. – 1995. — № 50. — Ст. 4870.

ности, осуществлением взаимодействия СРО и их членов, потребителей произведенных ими товаров (работ, услуг), федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления. Возможность же одновременного регулирования аудиторской деятельности комментируемым Законом и Законом о СРО предопределена положением ч. 2 ст. 1 Закона о СРО, согласно которому (в ред. Федерального закона от 22 июля 2008 г. № 148-ФЗ²⁴) особенности приобретения, прекращения статуса СРО, правового положения СРО, деятельности СРО, порядка приема в члены СРО и прекращения членства в СРО, порядка осуществления СРО контроля за деятельностью своих членов и применения СРО мер дисциплинарного воздействия в отношении своих членов, а также порядка осуществления государственного контроля (надзора) за соблюдением СРО, объединяющими субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности определенных видов, требований законодательства РФ, регулирующего деятельность указанных субъектов, и законодательства РФ о СРО могут устанавливаться федеральными законами.

Единственное, что осталось неизменным, это то, что регулирование аудиторской деятельности осуществляется законодательными актами только федерального уровня. Впрочем, иное и недопустимо, если учесть, что положения п. «ж» и «р» ст. 71 Конституции РФ относят к исключительному ведению России такие вопросы, как: установление правовых основ единого рынка; финансовое, валютное, кредитное, таможенное регулирование, денежная эмиссия, основы ценовой политики; федеральные экономические службы, включая федеральные банки; официальный бухгалтерский учет.

Из сказанного следует, что иными нормативными правовыми актами, которыми осуществляется регулирование аудиторской деятельности, могут быть только акты федерального уровня. К таковым относятся нормативные правовые акты Президента РФ, а также Правительства РФ и иных федеральных органов исполнительной власти. В этой связи уместно упомянуть, что в п. 2 и 3 ст. 2 Закона 2001 г. об аудите непосредственно говорилось о возможности издания указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ, содержащих нормы об аудиторской деятельности.

Издание Президентом РФ указов, как и распоряжений, предусмотрено частью 1 ст. 90 Конституции РФ. Согласно ч. 2 указанной статьи указы и распоряжения Президента РФ обязательны для исполнения на всей территории России. Частью 3 этой же статьи установлено, что указы и распоряжения Президента РФ не должны противоречить Конституции РФ и федеральным законам. К этому следует добавить, что нормативными правовыми актами являются только те указы Президента РФ, которые имеют нормативный характер.

Правительство РФ, как установлено в ч. 1 ст. 115 Конституции РФ, на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных законов, нормативных указов Президента РФ издает постановления и распоряжения, обеспечивает их исполнение. Частью 2 указанной статьи установлено, что постановления и распоряжения Правительства РФ обязательны к исполнению в России. Постановления и распоряжения Правительства РФ в случае их противоречия Конституции РФ, федеральным законам и указам Президента РФ в соответствии с ч. 3 данной статьи могут быть отменены Президентом РФ. Статьей 23 Федерального конституционного закона от 17 декабря 1997 г. № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» (в ред. Федерального конституционного закона от 31 декабря 1997 г. № 3-ФКЗ)²⁵ установлено, что акты, имеющие нормативный характер, издаются в форме постановлений Правительства РФ; акты по оперативным и другим текущим вопросам, не имеющие нормативного характера, издаются в форме распоряжений Правительства РФ.

²⁴ СЗ РФ. – 2008. – № 30 (ч. I). – Ст. 3604.

²⁵ СЗРФ. – 1997. – № 51. – Ст. 5712; 1998. — № 1. – Ст. 1.

Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти в соответствии с п. 1 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утв. постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 (в ред. постановления Правительства РФ от 7 июля 2006 г. № 418)²⁶, издаются на основе и во исполнение федеральных конституционных законов, федеральных законов, указов и распоряжений Президента РФ, постановлений и распоряжений Правительства РФ, а также по инициативе федеральных органов исполнительной власти в пределах их компетенции.

Согласно п. 2 названных Правил нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений; издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается; структурные подразделения и территориальные органы федеральных органов исполнительной власти не вправе издавать нормативные правовые акты. В соответствии с п. 10 Правил нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций, имеющие межведомственный характер, независимо от срока их действия, в том числе акты, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера, подлежат государственной регистрации. Государственная регистрация нормативных правовых актов, согласно п. 11 Правил, осуществляется Минюстом России, которое ведет Государственный реестр нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти. Разъяснения о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации утверждены приказом Минюста России от 4 мая 2007 г. № 88²⁷.

Комментируемый Закон не содержит норм, непосредственно предусматривающих издание Президентом РФ или Правительством РФ нормативных правовых актов по вопросам регулирования аудиторской деятельности, но прямо наделяет полномочиями федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, на издание ряда нормативных правовых актов в сфере аудиторской деятельности. Так, в соответствии с п. 2 ч. 2 ст. 15 комментируемого Закона в функции уполномоченного федерального органа (т. е. Минфина России) входит нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение ФСАД, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных данным Законом. При этом предусмотрено участие СпАД и СРО аудиторов в данном процессе: согласно п. 2 ч. 2 ст. 16 комментируемого Закона СпАД рассматривает проекты ФСАД и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом; в соответствии с ч. 5 ст. 17 данного Закона СРО аудиторов разрабатывает проекты ФСАД.

В отличие от этого Закон 2001 г. об аудите в п. 4 ст. 9 наделял полномочиями на утверждение ФПСАД непосредственно Правительство РФ. Такие ФПСАД в силу заключительного положения ч. 9 ст. 23 комментируемого Закона являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, СРО аудиторов и их работников до утверждения уполномоченным федеральным органом ФСАД, предусмотренных данным Законом. Кроме того, при осуществлении аудиторской деятельности применяются ПСАД, одобренные Комиссией при Президенте РФ по аудиторской деятельности (см. комментарий к указанной статье).

²⁶ СЗ РФ. – 1997. – № 33. – Ст. 3895; 2006. – № 29. – Ст. 3251.

²⁷ РГ. – 2007. – № 108. – 24 мая.

Следует также отметить, что комментируемый Закон предусматривает издание стандартов СРО аудиторов и КПЭА (см. комментарий к ст. 7 Закона). Однако данные акты обладают не всеми существенными признаками, которые характеризуют нормативный правовой акт и которые определены в п. 9 постановления Пленума ВС России от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части»²⁸: издание его в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений.

С одной стороны, стандарты СРО аудиторов и КПЭА обладают такими признаками – они устанавливают обязательные правила поведения, рассчитаны на неоднократное применение, действуют независимо от того, возникли или прекратились конкретные отношения, ими предусмотрены. Однако стандарты СРО аудиторов разрабатываются и утверждаются, а КПЭА принимаются СРО аудиторов, т. е. организациями, хотя и наделенными публично-властными полномочиями, но не являющимися органами публичной власти – органами государственной власти или органами местного самоуправления. Кроме того, стандарты СРО аудиторов и КПЭА обязательны к соблюдению только членами соответствующей СРО аудиторов. С учетом изложенного стандарты СРО аудиторов и КПЭА можно охарактеризовать лишь как локальные нормативные правовые акты.

²⁸ РГ. – 2007. – № 276. – 8 декабря.

Статья 3. Аудиторская организация

1. Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

2. Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее – реестр аудиторов и аудиторских организаций), членом которой такая организация является.

3. Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

1—2. Понятие аудиторской организации определено в ч. 1 комментируемой статьи как коммерческая организация, являющаяся членом одной из СРО аудиторов. Ранее же данное понятие в п. 1 ст. 4 Закона 2001 г. об аудите определялось как коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Юридическим лицом, согласно п. 1 ст. 48 части первой ГК РФ, признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде; юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету. В соответствии с п. 3 ст. 49 данного Кодекса (в ред. Федерального закона от 2 июля 2005 г. № 83-ФЗ²⁹) правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент внесения записи о его исключении из ЕГРЮЛ. Как установлено в п. 2 ст. 51 ГК РФ (в ред. Федерального закона от

21 марта 2002 г. № 31-ФЗ³⁰), юридическое лицо считается созданным со дня внесения соответствующей записи в ЕГРЮЛ.

Отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией юридических лиц при их создании, реорганизации и ликвидации, при внесении изменений в их учредительные документы (как и при государственной регистрацией физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и государственной регистрацией при прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей), а также в связи с ведением ЕГРЮЛ (как и ЕГРИП), регулирует Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (наименование в ред. Федерального закона от 23 июня 2003 г. № 76-ФЗ)³¹, что и указано непосредственно в ч. 1 его ст. 1.

Деление организаций на коммерческие и некоммерческие предусмотрено в п. 1 ст. 50 части первой ГК РФ: юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации). Согласно п. 2 указанной статьи

²⁹ СЗ РФ. – 2005. — № 27. – Ст. 2722.

³⁰ СЗ РФ. – 2002. — № 12. – Ст. 1093.

³¹ СЗ РФ. – 2001. – № 33. – Ст. 3431; 2003. – № 26. – Ст. 2565.

юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Однако при этом необходимо иметь в виду, что согласно п. 1 ч. 2 ст. 18 комментируемого Закона одним из требований к членству аудиторских организаций в СРО аудиторов является то, что коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия.

В данное требование трансформировано положение п. 3 ст. 4 Закона 2001 г. об аудите, устанавливавшее, что аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. В ряд других установленных в ч. 2 ст. 18 комментируемого Закона требований к членству аудиторских организаций в СРО аудиторов трансформированы следующие положения п. 4 и 5 ст. 4 Закона 2001 г. об аудите: не менее 50 % кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане России, постоянно проживающие на территории России, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, – не менее 75 %; в штате аудиторской организации должно состоять не менее 5 аудиторов (см. комментарий к указанной статье).

Концептуальным же изменением является то, что если ранее в качестве основного условия возможности осуществления коммерческой организацией аудиторской деятельности устанавливалась необходимость получения соответствующей лицензии, то теперь таким условием является членство такой организации в СРО аудиторов. Так, в п. 2 ст. 4 Закона 2001 г. об аудите устанавливалось, что аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения лицензии на условиях и в порядке, предусмотренном названным Законом и законодательством о лицензировании отдельных видов деятельности (об истории установления требований о лицензировании аудиторской деятельности см. комментарий к ст. 24 Закона).

В определенной преемственности по отношению к приведенному положению и по аналогии с положением ч. 2 ст. 17 комментируемого Закона, согласно которому некоммерческая организация приобретает статус СРО аудиторов с даты ее включения в государственный реестр СРО аудиторов, в ч. 2 комментируемой статьи уточнено, что коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций СРО аудиторов (при этом в юридико-технических целях для обозначения данного реестра введено сокращение «реестр аудиторов и аудиторских организаций»), членом которой такая организация является. Необходимо подчеркнуть, что речь не идет ни о дате принятия или дате вступления в силу решения о приеме в члены СРО аудиторов, ни о дате передачи СРО аудиторов соответствующей информации в уполномоченный федеральный орган или дате внесения этой информации в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций.

Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций регламентировано положениями ст. 19 комментируемого Закона, согласно ч. 6 которой сведения о члене СРО аудиторов должны быть внесены СРО аудиторов в реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее 7 рабочих дней со дня, следующего за днем вступления в силу решения о приеме в члены СРО аудиторов (см. комментарий к указанной статье).

3. В части 3 комментируемой статьи установлен запрет на использование слова «аудиторская», а также производных слов от слова «аудит» в наименовании коммерческой организации, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение 3 месяцев с даты внесения записи о ней в ЕГРЮЛ.

В этом видится аналогия с положением ч. 13 ст. 20 Закона о СРО (в ред. Федерального закона от 22 июля 2008 г. № 148-ФЗ), устанавливающим, что некоммерческие организа-

ции, сведения о которых не внесены в установленном порядке в государственный реестр СРО, не вправе использовать в своем наименовании, а также при осуществлении своей деятельности слова «саморегулируемая», «саморегулирование» и производные от слова «саморегулирование». Однако положение ч. 3 комментируемой статьи представляется сформулированным более удачно: данное положение означает, что создаваемой коммерческой организации, намеревающейся приобрести право осуществлять аудиторскую деятельность, отводится 3 месяца с даты внесения записи о ней в ЕГРЮЛ (т. е. с момента создания, см. выше) для того, чтобы стать аудиторской организацией, т. е. чтобы в этот срок сведения о ней были внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций; некоммерческая же организация, которая намеревается приобрести статус СРО, формально будет нарушать запрет, установленный нормой ч. 13 ст. 20 Закона о СРО, поскольку без использования слов «саморегулируемая», «саморегулирование» и производных от слова «саморегулирование» невозможно составить документы, необходимые для внесения сведений о ней в государственный реестр СРО.

Обращает на себя внимание то, что в ч. 3 комментируемой статьи говорится только о наименованиях коммерческой организации. Очевидно, при этом подразумевается, что производные слова от слова «аудит» могут использоваться в наименовании СРО аудиторов и не могут использоваться в наименованиях иных некоммерческих организаций, в том числе СРО, не являющихся СРО аудиторов.

Также следует отметить, что в ни в ч. 3 комментируемой статьи, ни в иных нормах комментируемого Закона не установлена *обязательность* включения в наименование аудиторской организации слова «аудиторская» или слов, производных от слова «аудит», в то время как такую *возможность* допускает следующее положение п. 1 ст. 54 части первой ГК РФ (в ред. Федерального закона от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ³²): наименования некоммерческих организаций, а в предусмотренных законом случаях – наименования коммерческих организаций должны содержать указание на характер деятельности юридического лица. Согласно п. 4 указанной статьи (в ред. Федерального закона от 18 декабря 2006 г. № 231-ФЗ³³) юридическое лицо, являющееся коммерческой организацией, должно иметь фирменное наименование; требования к фирменному наименованию устанавливаются данным Кодексом и другими законами; права на фирменное наименование определяются в соответствии с правилами разд. VII части четвертой ГК РФ.

³² СЗ РФ. – 2002. – № 48. – Ст. 4746.

³³ СЗ РФ. – 2006. – № 52 (ч. I). – Ст. 5497.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.