

4.6. ПРОБЛЕМЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Лабынцев Н.Т., д.э.н., профессор,
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет»;
Кузнецова Л.Н., к.э.н., доцент кафедры «Аудит»;
Поролло Е.В. к.э.н., доцент кафедры «Финансы»

*Ростовский государственный экономический
университет «РИНХ»*

В статье с позиций практического применения проанализированы положения закона от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Рассмотрены различные способы обеспечения имущественной ответственности аудиторов (за счет компенсационного фонда саморегулируемых аудиторских организаций и страхования ответственности). Определены сложности управления компенсационным фондом и возникающие при этом риски утраты активов и их обесценения. Анализируются возможные трудности при реализации этого закона, в т. ч. при реализации прав собственника учредителями аудиторских организаций и дальнейшем действии действительных квалификационных аттестатов аудиторов. Обобщены существующие противоречия нормативно-правового регулирования аудита и предложены меры, направленные на повышение качества аудиторской деятельности.

В последние годы в области аудита определились положительные тенденции в законотворческой сфере. К наиболее конструктивным моментам этого процесса, следует отнести принятие и обновление Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В условиях глобального экономического и финансового кризиса резко возрастает роль аудита для пользователей отчетности, повышаются требования к качеству аудиторского заключения. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ призван разрешить многие важные вопросы методологического содержания аудита, государственного надзора за рынком аудиторских услуг и обеспечением саморегулирования аудиторов. Вместе с положительными новациями ряд нововведений закона свидетельствуют о несовершенстве некоторых концептуальных положений, что, вероятно, связано с отсутствием широкого обсуждения принятых норм со стороны наиболее заинтересованных лиц – аудиторов и аудиторских организаций.

Вступление в силу нового Федерального закона «Об аудиторской деятельности» совпало во времени с принятием поправок к Конституции РФ и официальной публикацией 21 января 2009 г. ее обновленного текста. Совместное прочтение этих законодательных актов свидетельствует о возникших противоречиях системных нарушений основного закона страны применительно к принятым условиям государственного регулирования аудиторской профессии. Положения закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, по мнению авторов данной статьи, нарушают интересы нескольких групп лиц, в частности, аудиторов, учредителей аудиторских организаций, самих аудиторских организаций и потребителей аудиторских услуг (аудируемых лиц и пользователей отчетности).

Сопоставление норм, прежде всего, выявляет противоречия с правами и свободами личности, декларированными Конституцией РФ.

Так, ст. 37 Конституции РФ гарантирует, что труд в нашей стране свободен: «Каждый имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию». До 2009 г. статус аудитора удостоверялся получением квалификационного аттестата. Новым законом созданы дополнительные барьеры для входа в профессию. В соответствии со ст. 4 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», помимо квалификационного аттестата аудитора, для осуществления аудиторской деятельности физическому лицу необходимо:

- быть членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов, для чего, в свою очередь, наряду с безупречной деловой (профессиональной) репутацией, необходимо уплачивать членские взносы и взносы в компенсационный фонд;
- числиться в реестре аудиторов и аудиторских организаций;
- работать в аудиторской организации исключительно по трудовому договору.

В данном случае речь идет об административных ограничениях на профессиональную деятельность, практически не связанных с изначально декларируемой целью изменения законодательства – повысить качество аудита.

В соответствии со ст. 30 Конституции РФ никто не может быть принужден к вступлению в какое-либо объединение или пребыванию в нем. Однако членство в саморегулируемой организации для аудитора теперь является обязательным, без которого невозможно осуществлять профессиональную деятельность. Не является однозначной на соответствие Конституции РФ законодательная норма о том, что аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации.

Само по себе обязательное членство создает дополнительные обременения, которые можно классифицировать как излишние административные препоны, а именно:

- получение рекомендаций от трех других аудиторов для вступления в саморегулируемую организацию. Не работающий в аудиторской организации специалист будет испытывать затруднения при выполнении этого условия;
- обязательное внесение взносов в компенсационный фонд, что создает двойное членство и, соответственно, «двойное обложение» членскими (и прочими) взносами и аудиторской организации, и ее сотрудников;
- риск утраты статуса аудитора в силу ликвидации саморегулируемой организации или ее исключения из государственного реестра по инициативе регулирующего органа (например, при обнаружении недостоверных сведений или неоднократном невыполнении требований о передаче информации для ведения контрольного экземпляра реестра).

В период становления саморегулируемых организаций законодатель допускает возможность противоречий в сведениях реестров саморегулируемых организаций и государственного реестра. Как следует из ст. 19 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», будут вестись не только реестр аудиторов и аудиторских организаций, но и его контрольный экземпляр, причем оба – на бумажном и электронном носителе. При этом при несоответствии (!) между бумажными и электронными записями приоритет имеют записи на бумажном носителе. Никаких возможностей для перепроверки или уточнения весьма вероятных

ошибок несоответствий закон не предусматривает. Таким образом, законом не устраняется, а, наоборот, усиливается возможность ошибки, результатом которой станут: утрата статуса аудитора, и, как следствие – утрата права на профессию с даты исключения саморегулируемой организации, аудиторской организации или аудитора из государственного реестра. При этом вступить в другую саморегулируемую организацию нельзя, кроме случая принятия судебного иска об исключении саморегулируемой организации из государственного реестра либо случая исключения сведений из государственного реестра. Однако в период подачи документов и их рассмотрения в другой саморегулируемой организации аудитор (аудиторская организация) будут не вправе осуществлять аудиторскую деятельность.

Также законом установлено безусловное ограничение свободы условий осуществления профессиональной деятельности и выбора потенциального работодателя. Как следует из п. 3 ст. 4, «аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг». Буквальное прочтение указанной нормы означает, что аудитор, заключивший гражданско-правовой договор с аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) либо трудовой договор с индивидуальным аудитором, не вправе применить свои профессиональные навыки. Таким образом, нарушен принцип свободы договора в гражданско-правовых отношениях и недопустимо сужен состав потенциальных сторон трудового договора. Данная норма закона противоречит как Гражданскому, так и Трудовому кодексам РФ. В частности, п. 2 ст. 1 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) допускает возможность ограничения гражданских прав на основании федерального закона, но только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Очевидно, что ограничения, установленные, законом №307-ФЗ в части оказания услуг аудиторами на основании гражданско-правовых договоров, не соответствуют критериям на ограничение гражданских прав, определенных ГК РФ.

Ограничения в нормах принятого закона «Об аудиторской деятельности» противоречат ст. 20 Трудового кодекса РФ (ТК РФ), которая относит к работодателям как юридических, так и физических лиц. Кроме того, в соответствии со ст. 5 ТК РФ нормы трудового права, содержащиеся в иных федеральных законах, должны соответствовать Трудовому кодексу.

Законодателем не выполнено требование, установленное в части 3 ст. 5 ТК РФ, обязывающее как при издании федеральных законов, содержащих нормы трудового права, так и при внесении изменений в ТК РФ приводить эти нормы в соответствие между собой. В соответствии с частями 4 и 5 ст. 5 ТК РФ в случае противоречий между ТК РФ и иным федеральным законом, содержащим нормы трудового права, применяются нормы ТК РФ. Если вновь принятый федеральный закон, содержащий нормы трудового права, противоречит ТК РФ, он применяется при условии внесения соответствующих изменений в ТК РФ. До внесения таких изменений применяются нормы ТК РФ,

поскольку они имеют приоритет перед нормами иных законов не кодифицированного характера, регулирующих трудовые отношения. Налицо не устраненная коллизия права между нормами ТК РФ и Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ.

Кроме того, устранение законом индивидуальных предпринимателей из числа работодателей создает противоречие в самом законе. Так, п. 2 ст. 18 определено требование к минимальному количеству аудиторов, работающих по трудовому договору, – три. В случае, если аудитор является индивидуальным предпринимателем, он не вправе вообще являться работодателем.

Наиболее спорной является ст. 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, в соответствии с которой одним из оснований аннулирования квалификационного аттестата аудитора является неучастие в осуществлении аудиторской деятельности в течение двух последовательных календарных лет. Исключения из этой нормы предоставлены членам органов управления и внешнего контроля качества саморегулируемых организаций аудиторов, исполнительных органов аудиторских организаций и работникам подразделений внутреннего контроля организаций, а также иным лицам, состав которых не расшифрован. При этом возможные исключения не связаны с объективными проблемами жизни аудитора (тяжелая болезнь, отпуск по уходу за ребенком до трех лет), что представляется несправедливым.

Определенную озабоченность практикующих аудиторов вызвали положения закона об обмене квалификационных аттестатов. В соответствии со ст. 23 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ аудиторы, имеющие действительные квалификационные аттестаты, выданные до дня вступления в силу федерального закона, вправе до 1 января 2013 г. сдавать квалификационный экзамен в упрощенном порядке. Упрощенный порядок сдачи квалификационного экзамена для указанных лиц устанавливается уполномоченным федеральным органом. Однако законодательно не урегулировано положение указанных лиц в случае, если они не воспользуются правом сдачи квалификационного экзамена в упрощенном порядке. Данную проблему разъясняет письмо Министерства финансов РФ, которым подтверждается право аудиторов в этом случае продолжать аудиторскую деятельность в соответствии с типом имеющихся у них квалификационных аттестатов. Более стабильная ситуация в аудиторской среде будет существовать при подтверждении такого права в соответствующей норме закона.

Таким образом, вызывают озабоченность положения Федерального закона «Об аудиторской деятельности», содержащие ограничения законного права человека на свободную реализацию способности к труду и самостоятельное обеспечение уровня жизни, позволяющего оказывать качественные услуги заинтересованным лицам.

Некоторые положения Федерального закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30 декабря 2008 г. нарушают ряд интересов аудиторских организаций, их учредителей (акционеров) и общественных объединений аудиторов.

Во-первых, в соответствии со ст. 35 Конституции РФ право частной собственности охраняется законом, каждый вправе иметь имущество в собственности, вла-

деть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами, никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Ст. 23 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» требует от аудиторских организаций перераспределить уставный капитал и до 1 января 2010 г. привести свои учредительные документы в соответствие с требованиями закона, в т.ч., с нормой, по которой доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%. Несоблюдение этого условия не позволит с 2010 г. осуществлять аудиторскую деятельность аудиторскими организациями. Таким образом, закон требует перераспределить собственность, считающуюся в рыночной экономике как священный институт, сохранность которого в силу конституционного требования обязано обеспечить государство.

Указанное требование не только ущемляет интересы и законные права учредителей (участников) аудиторских организаций, но и противоречит положениям законов о соответствующей организационно-правовой форме (об обществах с ограниченной ответственностью (ст. 12), об акционерных обществах). Выполнение этой нормы на справедливых условиях возможно либо путем выплаты выбывающему участнику (акционеру) действительной стоимости его доли (акций), либо выкупа доли (акций) по рыночной стоимости. Оба этих варианта могут быть не реализованы в сложных экономических условиях падения доходности, низкой ликвидности, сложности получения кредита, что может привести к прекращению деятельности аудиторской организации, сужению сферы ее деятельности или даже банкротству. К факторам, отрицательно влияющим на процесс реализации данной нормы, следует отнести незначительную практику существования принудительного выкупа долей (акций).

Во-вторых, закон фактически игнорирует гарантии, закрепленные ст. 35 Конституции РФ на наследование собственности. Исходя из положений Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, наследовать долю (акции), принадлежащие аудитору в определенных случаях, может только аудитор. В противном случае аудиторская организация не сможет выполнить требование о 51% доли уставного (складочного) капитала, принадлежащей аудиторам.

В-третьих, порядок обеспечения дополнительной имущественной ответственности аудиторов нарушает интересы аудиторов и аудиторских организаций, заявляющих о членстве в саморегулируемых организациях. Ст. 13 Федерального закона №315-ФЗ 1 июля 2007 г. «О саморегулируемых организациях» устанавливает два возможных способа обеспечения имущественной ответственности членом этих организаций, а именно:

- создание системы личного и (или) коллективного страхования;
- формирование компенсационного фонда.

С 2009 г. из текста закона, регулирующего аудиторскую деятельность, исключено условие об обязательном страховании риска ответственности за нарушение условий договора. Самой маленькой неприятностью при этом для аудиторских фирм является невозможность учесть произведенные расходы на данный вид имущественного страхования при налогообложении прибыли в силу ограничений, установленных ст. 263

Налогового кодекса РФ. Конечно же, аудиторские организации не должны сожалеть о произведенной оплате страховых полисов, а уважая себя и своих клиентов компания обязательно продолжит практику страхования аудиторских рисков. Однако анализ этого «нормативного нюанса» приводит к выводу о планомерном исключении страховщиков из числа лиц, потенциально претендующих на перераспределение доходов, получаемых в процессе осуществления аудиторской деятельности.

Упомянутая ст. 30 Конституции РФ гарантирует не только право создавать профессиональные союзы для защиты своих интересов, но и свободу деятельности общественных объединений. В этой связи возникает ряд финансово-правовых вопросов к регулятору аудиторской деятельности:

- В силу каких причин законодательно ограничены права членом общественных объединений в вопросах распределения их доходов и распоряжения принадлежащим им имуществом в нарушение конституционных прав на свободу деятельности?
- Почему законодательно поставлено условие о создании компенсационного фонда как единственной формы обеспечения дополнительной имущественной ответственности именно для аудиторов, в противовес саморегулируемым организациям в иных отраслях? Почему аудиторов лишили права выбора формы своей имущественной ответственности?
- Какие экономические расчеты легли в основу выбора компенсационного фонда как единственно возможной формы обеспечения имущественной ответственности в противовес страховым методам? Проводились ли исследования по данному вопросу?

Отвечая на все вышеприведенные вопросы, необходимо учитывать, что ст. 13 Федерального закона №315-ФЗ от 1 июля 2007 г. «О саморегулируемых организациях» устанавливает минимальный размер денежных взносов в размере 3 тыс. руб. в отношении каждого члена. В случае применения в качестве способа обеспечения ответственности членом саморегулируемой организации системы личного и (или) коллективного страхования минимальный размер страховой суммы по договору страхования ответственности каждого члена не может быть менее чем 30 тыс. руб. в год. Возможно, что выбор компенсационного фонда обусловлен стремлением к удешевлению членства в саморегулируемой организации, в первую очередь – для аудиторов-работников. Однако данный выбор должен быть оценен с учетом позиций обеспечения достаточности аккумулируемых в компенсационном фонде средств и их сохранности.

Ст. 17 закона устанавливает требования к численности членом саморегулируемых организаций: не менее 700 физических лиц-аудиторов или не менее 500 аудиторских организаций. Законодательно установленный минимальный размер взносов обеспечит от 700 аудиторов поступления в компенсационный фонд в размере 2,1 млн. руб. Эта сумма в масштабах всероссийской (региональной) саморегулируемой организации для целей имущественной ответственности представляется ничтожной, а увеличение минимального размера взносов может привести к оттоку специалистов из профессии. Очевидно, что увеличение размера компенсационного фонда за пределы незначительной величины с целью реального обеспечения компенсационной функции возможно только за счет средств взносов аудиторских организаций, которые

будут зависеть от объема оказываемых услуг. Эта возможность подкрепляется ст. 9 закона, снимающей статус аудиторской тайны со сведений о величине оплаты аудиторских услуг. Таким образом, экономические основания для обязательного членства аудиторов-работников в саморегулируемых организациях, на наш взгляд, отсутствуют.

Размещение и инвестирование средств компенсационного фонда в целях их сохранения и прироста осуществляются через управляющие компании под контролем специализированного депозитария за соблюдением правил размещения таких средств в соответствии с принятой саморегулируемой организацией инвестиционной декларацией и требований к инвестированию. Так, в государственные ценные бумаги РФ должно быть инвестировано не менее 10%, в объекты недвижимости – не более 10% средств компенсационного фонда. Остальные средства, перечисленные аудиторами, должны размещаться в соответствии с политикой инвестирования саморегулируемой организации. Управляющая компания и специализированный депозитарий отбираются саморегулируемой организацией по результатам конкурса, однако в условиях финансового кризиса существуют обоснованные опасения в том, что многие традиционные инструменты инвестирования не позволяют сохранить реальную стоимость коллективных накоплений.

Кроме того, управление компенсационным фондом одной управляющей компанией повышает риск утраты либо обесценивания финансовых ресурсов в силу объективного отсутствия возможности диверсификации активов саморегулируемой организации. Дефекты подобной формы управления не могут быть компенсированы высоким уровнем профессионального перекрестного контроля аудиторов за деятельностью управляющей компании. В этой связи финансовый механизм обеспечения дополнительной имущественной ответственности аудиторов нуждается в большем обосновании.

В частности, на наш взгляд, имеет смысл рассматривать возможности альтернативной формы обеспечения имущественной ответственности – страхования. При этом более целесообразным представляется сохранение существующей системы обязательного страхования применительно к хозяйствующим субъектам, осуществляющим аудиторскую деятельность.

В-четвертых, нуждается в большей обоснованности система методологического обеспечения аудиторской деятельности. Многоуровневая система принятия саморегулируемыми и аудиторскими организациями собственных стандартов аудиторской деятельности и положений Кодекса профессиональной этики аудиторов, которые не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности, приводит к излишнему усложнению организационных аспектов ведения аудиторской деятельности. Не вносит ясности закон и в вопрос о замене существующих федеральных правил (стандартов), утвержденных Правительством РФ. Вызывает опасения возможное усложнение аудиторской деятельности в силу весьма широкого диапазона плановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора – не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

В-пятых, обязательный аудит отчетности большинства организаций, начиная с 1 января 2009 г., могут проводить не только аудиторские организации, но и индивидуальные аудиторы. При этом в условиях экономического кризиса аудиторские организации не смогут составить конкуренцию индивидуальным аудиторами, несмотря на сокращение обязательной численности аудиторов с пяти до трех для осуществления аудита. Это обстоятельство может послужить причиной прекращения деятельности аудиторских организаций, позиционирующих себя на рынке аудита субъектов малого предпринимательства, особенно в небольших городах.

Изложенные выше проблемы регулирования профессиональной деятельности аудиторов и аудиторских организаций самым непосредственным образом затрагивают интересы потребителей аудиторских услуг. В этой связи следует обратить внимание на следующие проблемы.

Во-первых, обязательный аудит в силу требований закона будет обременять малый бизнес. Ст. 5 устанавливает четкие стоимостные критерии для обязательного аудита. При этом объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации должен превышать 50 млн. руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года должна превышать 20 млн. руб. Указанные количественные критерии были установлены постановлением Правительства РФ №1355 от 7 декабря 1994 г. и не изменились с 1 января 2001 г., поскольку величина минимального размера оплаты труда, который лежал в основе расчета основных критериев, с этой даты не менялась.

Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства» относит к микропредприятиям компании, в которых работает не более 15 чел. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. №556 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» микропредприятием признается бизнес с объемом выручки за год до 60 млн. руб. (без учета налога на добавленную стоимость (НДС)). Таким образом, сохранение критерия выручки для целей обязательного аудита на прежнем уровне влечет увеличение расходов малого бизнеса на проведение обязательного аудита.

Можно прогнозировать дальнейшее расширение уклонения от обязательного аудита юридических лиц на фоне совокупной материальной ответственности за такое уклонение в 5050 руб. в силу соответствующих норм налогового и административного права (п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ и 19.7 Кодекса РФ об административных правонарушениях).

Во-вторых, вышеуказанные критерии в соответствии с текстом нового закона следует рассчитывать за год, предшествующий отчетному, что является нелогичным и требует скорейшего внесения в закон редакционных поправок. В противном случае даже добросовестные экономические субъекты будут испытывать затруднения в определении условий обязательного аудита и, возможно, нарушать закон. Можно также прогнозировать затруднения в необходимости требования аудиторского заключения и у пользователей финансовой отчетности. Для более четкого понимания оснований для проведения обязательного аудита желательно определить в тексте закона условие о признании либо ис-

Таблица 1

**СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НОРМ
ДЕЙСТВУЮЩЕГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И
ПОЛОЖЕНИЙ ФЗ «ОБ АУДИТОРСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»**

ключении НДС из выручки для оценки количественного критерия.

В-третьих, с поставленной целью повышения качества аудита мало согласуется снижение образовательного ценза для аудиторов. Высказывания о том, что для аудитора не обязательно иметь базовое юридическое или экономическое образование, поскольку есть много специалистов, работающих в аудиторских фирмах, но не имеющих возможности быть допущенными к сдаче квалификационного экзамена, не выдерживают критики. Так, народные целители, несмотря на свои выдающиеся персональные результаты в области медицины, не считаются врачами без соответствующего диплома. Условие о наличии базового образования не может рассматриваться как форма дискриминации в сфере труда на основании ст. 3 ТК РФ и ни в коей мере не лишает специалиста возможностей профессиональной переподготовки. То обстоятельство, что в стране не хватает аудиторов, не может служить оправданием для снижения требований к подтверждению уровня профессиональной квалификации лиц, оказывающих аудиторские услуги.

В-четвертых, признавая право индивидуальных аудиторов на ответственную профессиональную деятельность, в условиях фактического законодательного запрета на использование индивидуальным аудитором труда аудитора-работника, можно прогнозировать определенное снижение качественных показателей аудита.

В-пятых, нельзя игнорировать тот факт, что дополнительные обременения статуса аудитора ведут к увеличению затрат граждан на его приобретение и поддержание, что непосредственно скажется на росте стоимости аудиторских услуг и имущественных интересах проверяемых лиц-клиентов.

Отмеченные противоречия между нормами Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и действующей Конституции РФ, иными федеральными законами представлены в табл. 1.

В соответствии с положениями закона №307-ФЗ выданные аттестаты сохраняют свое действие, но с 2011 г. не дают права осуществления аудита публичных компаний, кредитных, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов и консолидированной отчетности. При проведении аудита этих экономических субъектов необходим новый аттестат. Закон №307-ФЗ не обеспечивает достаточного интервала времени для получения новых квалификационных аттестатов, что может привести к негативным издержкам при проведении аудиторских проверок таких компаний и соответственно к снижению качества аудиторских заключений.

Как представляется авторам, мерами законодателя, направленными на повышение качества регулирования, могут стать следующие действия:

- внесение редакционных изменений в закон №307-ФЗ;
- устранение противоречий с нормами действующего российского законодательства;
- разработка и принятие смежных законодательных и подзаконных актов, обеспечивающих механизмы их реализации.

Положения Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30 декабря 2008 г. требуют своего дальнейшего совершенствования, для чего необходимо активное профессиональное обсуждение проблем правоприменения новых законодательных норм.

№	Номер статьи ФЗ «Об аудиторской деятельности» и ее краткое содержание	Номер статьи закона и ее краткое содержание, противоречащие ФЗ «Об аудиторской деятельности»
1	Ст. 4: «Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов»	Ст. 37 Конституции РФ: «Труд свободен. Каждый имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию»
2	Ст. 4: «Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов». Ст. 23: «С 1 января 2010 г. лицензии на осуществление аудиторской деятельности утрачивают силу и аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, не вступившие в саморегулируемые организации аудиторов, не вправе проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги»	Ст. 30 Конституции РФ: «Никто не может быть принужден к вступлению в какое-либо объединение или пребыванию в нем». Данная позиция подтверждена Постановлением Конституционного суда РФ от 3 апреля 1998 г. №10-П: «Признать п. 1, 3 и 4 ст. 32 и п. 2 и 3 ст. 49 Федерального закона «О товариществах собственников жилья» в той мере, в какой они допускают обязательность членства в товариществе собственников жилья, без добровольного волеизъявления домовладельца, не соответствующими Конституции РФ, ее ст. 30»
3	П. 2 ст. 18: «Требованиями к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования: доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%»	С. 35 Конституции РФ: «1. Право частной собственности охраняется законом. 2. Каждый вправе иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами. 3. Никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения. 4. Право наследования гарантируется»
4	Ст. 4: «Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных ст. 1 настоящего Федерального закона»	Ст. 20 ТК РФ: «Работодатель – физическое лицо либо юридическое лицо (организация), вступившее в трудовые отношения с работником». В соответствии со ст. 5 ТК РФ в случае противоречий между ТК РФ и иным федеральным законом, содержащим нормы трудового права, применяется ТК РФ»

Литература

1. Конституция РФ [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. : с изм., внесенными Законами РФ от 30 дек. 2008 г. №6-ФКЗ, от 30 дек. 2008 г. №7-ФКЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ : с изм. от 9 февр. 2009 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : от 30 дек. 2001 г. №195-ФЗ : с изм. от 7 мая 2009 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ : с изм. от 26 нояб. 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Трудовой кодекс РФ [Электронный ресурс] : от 30 дек. 2001 г. №197-ФЗ : с изм. от 30 дек. 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О саморегулируемых организациях [Электронный ресурс] : федер. закон от 1 дек. 2007 г. №315-ФЗ : с изм. от 23 июля 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства [Электронный ресурс] : постан. Правительства РФ от 22 июля 2008 г. №556. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Постановление Конституционного Суда РФ [Электронный ресурс] : от 3 апр. 1998 г. №10-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Саморегулируемые аудиторские организации; регулирование аудиторской деятельности; повышение качества аудита; административные ограничения на профессиональную деятельность; квалификационные аттестаты аудиторов; компенсационный фонд; ответственность членов саморегулируемой организации; страхование имущественной ответственности; качество аудиторского заключения; контроль качества.

Лабынцев Николай Тихонович

Кузнецова Лилия Николаевна

Поролло Елена Валентиновна

РЕЦЕНЗИЯ

В условиях функционирования кризисной экономики возрастает роль аудиторского заключения при принятии решений различными группами пользователей финансовой отчетности, усиливаются требования к качеству проведения аудита. Для реализации данных задач необходимо дальнейшее реформирование нормативного регулирования аудита. Принятие Федерального закона от 30 декабря 2008 г. «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ положило начало формированию новой системы законодательства в области аудита.

Эффективному функционированию экономики способствует стройная система законодательства государства, важным элементом, которой является законодательство об аудиторской деятельности. Соблюдение прав и интересов граждан, гарантированных Конституцией РФ, должно быть неотъемлемым качеством каждого нормативного акта, принимаемого в государстве. При разработке положений нового Закона «Об аудиторской деятельности» были затронуты объективно существующие интересы определенных групп граждан и юридических лиц. Кроме того, для функционирования норм, содержащихся в Законе №307-ФЗ, требуется принятие подзаконных актов, обеспечивающих механизмы их реализации.

В рецензируемой статье затронуты важные аспекты правового регулирования аудиторской деятельности. В частности, авторами выявлены противоречия системного характера между новой редакцией Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ и Конституции РФ, а также рядом иных законодательных актов, формирующих основу правового обеспечения экономической деятельности.

В статье последовательно обоснованы нарушения положениями нового закона прав аудиторов, работающих в аудиторских организациях, в части обес-

печения возможности доступа к профессии, экономической необоснованности ряда обременений в получении и подтверждении статуса аудитора.

Заслуживают внимания развиваемые авторами теоретические положения о недостаточной проработке экономических механизмов обеспечения имущественной ответственности и необходимости сохранения страхования в качестве инструмента дополнительных гарантий и финансовой защиты от многоплановых рисков на рынке аудиторских услуг для членов саморегулируемых организаций аудиторов.

Теоретический интерес представляют также выводы авторов в части систематизации спорных норм закона, что позволяет обеспечить разработку мер по совершенствованию правовой базы аудита и уточнению базовой концепции закона, регулирующего аудиторскую деятельность.

Статья актуальна, имеет научно-теоретическое и практическое значение, отвечает всем предъявляемым требованиям и ее следует опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Риполь-Сарагоси Ф.Б., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Ростовского государственного университета путей сообщения

4.6. PROBLEMS OF LEGAL CONTROL OF AUDIT OPERATION

N.T. Labyntsev, PhD, Professor, Head of Accounting Department;

L.N. Kuznetsova, Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of Audit Department;

E.V. Porollo, Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor of Finance Department

Rostov State University of Economics «RINKH»

The article deals with issues of reformation of the Russian legislation concerning audit. The regulations of the Federal law №307-FZ «On Audit Operation», inacted on December 30, 2008, are analyzed from the viewpoint of application in the system of the Russian good law. Different ways of securing property accountability of auditors are examined – in particular, securing supported either by compensation fund of self-regulating audit organizations or by liability insurance. Complexities of administrating the compensation fund and the concomitant risks of losing or depreciating the assets are defined. Difficulties of implementing the regulations of the Federal law №307-FZ «On Audit Operation», inacted on December 30, 2008, are predicted – in particular, difficulties emerging while executing the proprietor rights by founders of audit organizations, and while further effecting of auditors' valid certificates of competence.

Existent contradictions of the normative-legal control of audit are summarized and measures of upgrading the quality of audit operation are suggested.

Literature

1. The Constitution of the Russian Federation (in consideration of amendments inacted with the Russian federal laws on amendments of the Constitution of the Russian Federation: №6-FKZ from December 30, 2008, and №7-FKZ from December 30, 2008) [digital data source] : approved by nationwide voting on December 12, 1993. Access is available in the legal-reference software system «ConsultantPlus».
2. The Labor Code of the Russian Federation [digital data source] : №197-FZ from December 30, 2001 : in consideration of changes from December 30, 2008. Access is available in the legal-reference software system «ConsultantPlus».
3. The Civil Code of the Russian Federation [digital data source] : Part I from November 30, 1994, №51-FZ : in consideration of changes from February 9, 2009. Access is available in the legal-reference software system «ConsultantPlus».
4. The Russian Offences Code [digital source] : from December 30, 2001, # 195-FZ : in consideration of changes from May 7, 2009. Available in the reference-legal system "ConsultantPlus"

5. The Russian Tax Code [digital source] : Part I from July 31, 1998, №146-FZ : in consideration of changes from November 26, 2008. Available in the reference-legal system "ConsultantPlus"
6. On Audit Operation [digital data source] : Federal law №307-FZ from December 30, 2008. Access is available in the legal-reference software system «ConsultantPlus».
7. On Self-Regulating Organizations [digital data source] : Federal law №315-FZ from December 1, 2007 : in consideration of changes from July 23, 2008. Access is available in the legal-reference software system «ConsultantPlus».
8. On Limits of Sales (Works, Services) Proceeds for Each Subject Category in the Small-to-Medium Businesses [digital data source] : Russian government regulation №556 from July 22, 2008. Access is available in the legal-reference software system «ConsultantPlus».
9. The Legal Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation [digital data source] : №10-P from April 3, 1998. Access is available in the legal-reference software system «ConsultantPlus».

Keywords

Self-regulating auditor organizations; administration of audit operation; upgrading of audit quality; administrative abridgments of professional activity; auditors' certificates of competence; compensation fund; responsibility of members of a self-regulating organization; insurance of property accountability; quality of an auditor's conclusion; quality control.