

## **Особенности правового положения аудируемых лиц**

Осуществление аудиторской деятельности является относительно новым явлением для Российской Федерации, однако с течением времени проведение аудита становится все более распространено. В связи с этим особую актуальность принимает регулирование правового положения лиц, участвующих в отношениях, возникающих при проведении аудита: аудиторов, аудиторских организаций, с одной стороны, и аудируемых лиц, с другой. При этом если правовой статус аудиторов и аудиторских организаций в достаточной степени детализирован законодателем, то правовому положению аудируемых лиц не уделено должного внимания.

Так, Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», принятый 30.12.2008 г. [1], понятия аудируемого лица не содержит, в отличие от действовавших ранее положений Федерального закона от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [2], в соответствии с которыми под аудируемыми лицами понимались организации или индивидуальные предприниматели.

При этом Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определяет аудит как независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, то есть, другими словами, для того чтобы приобрести статус аудируемого лица, субъект должен иметь бухгалтерскую отчетность, которая в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» [3] ведется организациями, филиалами, представительствами иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации, а также гражданами, осуществляющими предпри-

нимательскую деятельность без образования юридического лица, и приравненными к ним адвокатами.

Таким образом, аудируемые лицами могут быть как индивидуальные предприниматели, так и коммерческие и некоммерческие юридические лица. Однако любое аудируемое юридическое лицо изначально должно быть легитимным, а точнее, изначально иметь ту или иную установленную законодательством организационно-правовую форму (ООО, ОАО, ЗАО, Учреждение, Фонд, и т.д.) и, как и индивидуальные предприниматели, быть зарегистрированным в уполномоченных государственных органах.

При этом юридическое лицо или индивидуальный предприниматель становится аудируемым лицом только тогда, когда в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности оно или он вступает в отношения (заключает договор с аудитором, аудиторской организацией) по проведению аудита и начинает нести дополнительные права и обязанности.

Таким образом, по мнению автора, аудируемое лицо – это юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, заключившие договор с аудитором (аудиторской организацией) на проведение аудита.

Одной из особенностей правового положения аудируемых лиц, по мнению автора, является то, что они вступают в отношения по проведению аудита либо добровольно, то есть проводят так называемый инициативный аудит, либо в обязательном порядке. И если проведение обязательного аудита – это законодательно установленное требование, то проведение аудита инициативного является целиком и полностью решением аудируемого лица.

При этом необходимость инициативного аудита чаще всего определяется собственником потенциального аудируемого лица и проводится в целях определения правильности ведения бухгалтерского учета, установления возможной нерентабельности предприятия либо факта нарушения законодательства

со стороны его руководящих работников. Зачастую аудиторская проверка является единственным способом для заинтересованных лиц (в том числе, собственников) организаций получить достоверную информацию не только о финансовой деятельности аудируемого лица, но и о возможных нарушениях законодательства, допущенных работниками такого предприятия.

Кроме того, составление аудиторского заключения порой требуется и для представления потенциальным инвесторам. Другими словами, в случае проведения инициативного аудита аудиторское заключение адресовано многочисленным пользователям, при этом для самого аудируемого лица оно носит ознакомительный для заинтересованных лиц и рекомендательный характер.

Обязательному аудиту подлежат лица, непосредственно указанные в законодательстве. Необходимость такого аудита обусловлена спецификой организационно-правовой формы проверяемых лиц (открытое акционерное общество), характером их функций (кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные фонды) либо большим объемом выручки от реализации продукции (более 50 миллионов рублей за год), или значительной суммой активов баланса на конец отчетного года (более 20 миллионов рублей), то есть такими обстоятельствами, которые, в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации требуют установления повышенных гарантий достоверности финансовой отчетности проверяемых лиц. Кроме того, обязательной аудиторской проверке подлежат и другие субъекты, например, негосударственные пенсионные фонды (ст. 22 Федерального закона от 07.05.1998 № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах») [4].

Еще одна особенность правового положения аудируемых лиц заключается, по мнению автора, в том, что для некоторых из них предусмотрен специальный контрагент по договору на

проведение обязательного аудита. Так, в случае, когда проводится обязательный аудит лиц, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, аудит должен осуществляться только аудиторскими организациями.

В любом случае вступление в аудиторские отношения аудируемого лица связано для него с прохождением нескольких процедур, которые заключаются в следующем:

1. Осознание необходимости вступления в отношения по проведению аудита;
2. Выбор аудитора (аудиторской фирмы);
3. Заключение договора на проведение аудита и определение в нем взаимных прав и обязанностей;
4. Исполнение договора на проведение аудита.

После выбора предполагаемого контрагента будущее аудируемое лицо направляет оферту аудитору и, в случае если последний согласен на проведение аудита, он и аудируемое лицо приступают к следующей стадии переговоров. Ранее аудитор (аудиторская организация) должен был направить аудируемому лицу письмо-обязательство, которое документально подтверждало согласие на проведение аудита и принятие предложения о назначении аудитора (аудиторской организации) официальным аудитором данного хозяйствующего субъекта. Целью направления такого письма являлось избежание неправильного понимания аудируемым лицом условий предстоящего договора.

В настоящее время в соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (далее – ФПСАД) [5] аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита – документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руко-

водством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита. В ином случае само заключение договора на проведение аудита и отражение в нем всех условий будет являться основанием для возникновения правоотношений.

Любое аудируемое лицо, вступая в отношения с аудиторской организацией при проведении аудита, начинает нести дополнительные обязанности и пользоваться дополнительными правами, которые обычно указываются в договоре на проведение аудита и в стандартах аудиторской деятельности. Однако перечень основных прав и обязанностей аудируемых лиц содержится в Федеральном законе № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ст. 14).

Условно все права и обязанности аудируемых лиц автор считает возможным разделить на права (обязанности), вытекающие из общих гражданско-правовых отношений (регулируемых гражданским правом), и специфические права (обязанности), вытекающие из сущности отношений, связанных с проведением аудита. К первой группе относятся: право получения от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторского заключения в срок, установленный договором, право получения от аудиторской организации или индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, обязанность оплачивать проведение аудита и оказание услуг, сопутствующих аудиту.

Автор относит ко второй группе прав и обязанностей аудируемого лица обязанность последнего оказывать содействие аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, например, запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц; не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение

доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором.

При этом надо учитывать, что в действующих нормативных актах, регулирующих правоотношения в области аудиторской деятельности, зафиксированы в краткой форме лишь основные права и обязанности сторон при осуществлении аудита. Однако механизм их реализации не детализирован, многие аспекты взаимоотношений между аудиторскими организациями и экономическими субъектами, деятельность которых подлежит аудиту, не регламентированы. Заполнить этот «правовой вакуум» частично можно, используя Правила (Стандарты) аудиторской деятельности, частично – обращаясь к действующим в мировой практике принципам и нормам аудита [6, с. 23].

И действительно в ФПСАД предусматриваются некоторые права и обязанности аудируемых лиц, например, указывается содержание письменных заявлений аудируемого лица, в которых руководство данного лица:

- подтверждает свои обязанности по внедрению и обеспечению эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которая создана для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок;

- выражает свое мнение о том, что неисправленные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, установленные аудитором при проведении аудита, являются несущественными по отдельности и в совокупности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом. Краткое изложение таких искажений должно быть включено в заявление руководства или прилагаться к нему.

При этом аудируемые лица обязаны не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки, что относится к часто практикуемому некоторыми экономическими субъектами необоснованному засекречива-

нию информации, объявлению ее служебной, коммерческой или даже государственной тайной и т.п.

Таким образом, при определении прав и обязанностей аудиторских организаций и лиц, подлежащих аудиту, необходимо учитывать и некоторые общие правовые, этические и иные принципы. К ним, в частности, относятся ответственность за действия третьих лиц, благоразумие, экономическая целесообразность, исключение конфликта интересов и др. [6, с. 25].

При этом, что касается прав и обязанностей аудируемых лиц, то, по мнению автора, в связи с осуществлением их регулирования посредством различных специальных нормативных актов следовало бы закрепить права и обязанности в едином нормативном документе. Это позволило бы облегчить руководству аудируемых лиц ознакомление со своими правами и обязанностями и, следовательно, гарантировало бы четкое соблюдение прав и исполнение обязанностей, возникающих при проведении аудита.

За неисполнение своих обязанностей в сфере аудиторской деятельности для аудируемых лиц наступает ответственность, которая может иметь как административный характер, так и гражданско-правовой.

Административный характер носит не заключение или несвоевременное заключение договора лицом, подлежащим обязательному аудиту. Это деяние следует рассматривать как действия в целях уклонения от проведения обязательного аудита. Такая ответственность может наступить за действия, которые выражаются в отсутствии аудиторского заключения (в случае, предусмотренном пп. «г» п. 2 ст. 13 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете») и квалифицируются согласно ст. 15.11 КоАП РФ [7] как грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности. Данное деяние влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух до трех тысяч рублей. Налоговый орган также

вправе привлечь налогоплательщика к ответственности за непредставление по его запросу аудиторского заключения по п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ [8], однако для этого необходимо доказать, что налогоплательщик относится к организациям, для которых аудит является обязательным в силу закона. Непредставление аудиторского заключения влечет взыскание штрафа в размере 50 рублей.

Гражданско-правовая ответственность вытекает из существования договора на проведение аудита и имеет формы возмещения ущерба, упущенной выгоды.

Особенностью ответственности аудируемых лиц является установление ее особенностей и ее разграничение с ответственностью аудиторов в ФПСАД.

Так, например, в соответствии с Федеральным Правилom (Стандартом) № 1 «Цель и основные принципы аудита и финансовой (бухгалтерской) отчетности» «в то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, ответственность за подготовку и представление бухгалтерской отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит бухгалтерской отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности».

Кроме того, руководство аудируемого лица несет ответственность за определение аффилированности сторон и операций с ними, а также раскрытие соответствующей информации в бухгалтерской отчетности. В связи с этим от руководства аудируемого лица требуется ведение соответствующего бухгалтерского учета и организация системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности операций с аффилированными лицами (ФПСАД № 9).

Следует отметить, что на сегодняшний день порядок применения ответственности аудируемых лиц, ее реализация не детализированы, поэтому случаи применения гражданско-

правовой ответственности должны быть четко установлены в договорах на проведение аудита.

В итоге автор полагает необходимым отметить следующие рассмотренные особенности правового положения аудируемых лиц:

1. Аудируемым лицом может быть только организация или индивидуальный предприниматель;

2. Наличие как добровольного, так и обязательного вступления аудируемого лица в отношения по проведению аудита;

3. Регулирование правового положения, в частности, прав и обязанностей аудируемого лица специальным, регулирующим осуществление аудиторской деятельности актом – ФПСАД;

4. Права и обязанности аудируемого лица вытекают как из общих принципов договорного права, так и из сущности проведения аудита;

5. Ответственность аудируемых лиц может носить как гражданско-правовой, так и административный характер;

6. Недостаточность законодательного регулирования правового положения аудируемых лиц диктует необходимость принятия единого нормативного акта, содержащего требования к соблюдению прав и исполнению обязанностей аудируемых лиц.

### **Список литературы**

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // РГ. № 267. 31.12.2008.

2. Федеральный закон от 07 августа 2001 г. № 119-ФЗ (в редакции от 30.12.2008 г.) «Об аудиторской деятельности» // РГ. № 151–152. 09.08.2001.

3. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (в редакции от 03.11.2006 г.) «О бухгалтерском учете» // РГ. № 228. 28.11.1996.

4. Федеральный закон от 07 мая 1998 г. № 75-ФЗ (в редакции от 23.07.2008 г.) «О негосударственных пенсионных фондах» // РГ. № 90. 13.05.1998.

5. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (в редакции от 22.07.2008 г.) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» // СЗ РФ. 2002. № 39. Ст. 3797.

6. *Веренков, А.И., Гапоник, А.И.* Права и обязанности аудиторов и лиц, подлежащих аудиту [Текст] / А.И. Веренков, А.И. Гапоник // Аудиторские ведомости. 1999. № 10.

7. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в редакции от 20.12.2008) // РГ. № 256. 31.12.2001.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в редакции от 26.11.2008 г.) // РГ. № 148–149. 06.08.1998.