Ким Н.В.
зав. кафедрой экономики
Челябинского государственного педагогического университета

Аудиторская ответственность как особый вид юридической ответственности.

В статье рассматриваются вопросы повышения качества аудиторских услуг, определяемых как степень достоверности отчетности. Осуществлена постановка проблем и различности оснований аудиторской ответственности как специфичного вида юридической ответственности

Развитие аудита в России и за рубежом показывает, что к аудиторам со стороны пользователей предъявляются весьма высокие требования. Связано это с тем, что снижение информационного риска возможно только при полном доверии к профессионализму аудитора и качеству его работы.

В современных условиях, когда решаются вопросы организации системы качества аудита тема повышения качества проведения аудиторских проверок для российского аудита становится все более актуальной.

В то же время в России остаются неизученными многие вопросы, определяющие качество выполнения аудитором его функций [11]. Кроме того, отсутствует само определение качества аудита и объектов контроля для его выявления.

Российские пользователи нередко считают, и это является ошибочным представлением, что обязанность аудиторов заключается в обнаружении ошибок или в разрешении налоговых проблем.

Если аудит бухгалтерской отчетности имеет своей целью выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, то основным требованием качества аудита является качество аудиторского заключения.

Как уже отмечено, в последние годы особое внимание уделяется повышению достоверности бухгалтерской отчетности и качеству аудиторских проверок, что должно способствовать снижению информационного риска принимаемых финансовых решений.

Так, например, профессор Тарачев В.А., отвечая на вопросы корреспондента по поиску оптимальной модели регулирования аудита в России, отмечает, что корректировки в закон «Об аудиторской деятельности» имеют целью существенно повысить качество аудиторских услуг, а также повысить общественное доверие к аудиторской профессии [10, с.6].

Проблема прозрачности и достоверности отчетности и качества аудита явилась главенствующей в 2004г. в Концепции развития бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации. Следует отметить, что если раньше проблемы бухгалтерского учета и аудита рассматривались изолированно, то в Кон-

цепции они изложены в тесной взаимосвязи, и рассматривается повышение качества аудиторской проверки как основа повышения достоверности надежности и востребованности отчетных данных [4, с.3].

Необходимо заметить, что качество аудита можно определить как «степень необходимого и достаточного доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента.

Таким образом, качественное профессиональное мнение аудитора – это независимое и объективное мнение, которое придает уверенность его пользователям в принятии и совершении экономических решений и действий.

Следует подчеркнуть, что эффективное развитие аудиторской деятельности в РФ непосредственно зависит от качества проводимых аудиторских услуг. В свою очередь качество услуг зависит от организации контроля качества работы аудиторов.

Как отмечено, уровень качества аудиторских услуг при проведении аудита должен определяться степенью достоверности отчетности, выраженной в объективном мнении аудитора с учетом интересов всех групп пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности [6, с.29].

Поэтому основными задачами развития системы управления качеством аудиторской деятельности должны стать:

- дальнейшая разработка и правовое закрепление основ независимой аудиторской деятельности;
- совершенствование российских стандартов аудиторской деятельности и их соотнесение с существующей системой бухгалтерского и налогового учета;
- определение критериев для оценки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, а также организация внутрифирменного контроля;
- обоснование новой концепции профессиональной подготовки аудиторов с целью перехода в оценке их деятельности от количественных показателей к качественным [12, с.102].

Контроль качества аудиторских услуг со стороны государства происходит в форме нормативно-правового регулирования, а также путем организации государственной регистрации аудиторских фирм и квалификационной аттестации аудиторов. Этот контроль в большей мере носит профилактический характер для гарантии оказания аудиторских услуг на определенном профессиональном уровне [2, с.72].

Следует отметить, что аудиторский риск – объективно существующее явление в силу специфики аудита. Деятельность аудиторских организаций сопряжена с риском ответственности за результаты своей работы

Поэтому важным аспектом аудиторской деятельности является ответственность аудитора как субъекта профессиональной деятельности. Ответственность должна являться одним из основных принципов аудита.

Необходимо отметить, что анализ основных тенденций аудита в зарубежных странах показывает, что в большинстве случаев аудитор «несет пер-

сональную ответственность, что требует от него формирования своего собственного мнения и принятия собственного решения [8, с.68].

Ответственность аудитора определяется, прежде всего, его обязанностями по отношению к проверяемым экономическим субъектам, их собственникам, по отношению к государству и лицензирующим органам. Поэтому рассмотрение данного вопроса целесообразно начать с обязанностей аудитора.

Аудиторы как субъекты профессиональной деятельности несут только те обязанности, которые предусмотрены для них законодательством.

Необходимо подчеркнуть, что аудиторы помимо общегражданской ответственности несут и профессиональную ответственность. Профессиональная ответственность – это ответственность, возникающая в связи с выполнением профессиональных обязанностей. Подобная ответственность характерна для профессии врача, адвоката, бухгалтера, аудитора. Частным случаем профессиональной ответственности аудитора является ответственность за неквалифицированное проведение проверки.

"Неквалифицированное проведение проверки", соответствует "оказанию аудиторских услуг с ненадлежащим качеством". Последнее определение является более правильным с точки зрения гражданского законодательства и включает в себя как частный случай: неквалифицированное проведение проверки.

Очевидно, что неквалифицированное проведение проверки - это проведение проверки, не соответствующее установленным стандартам и методам. Такие стандарты и методы, являясь критериями для отнесения проверки к квалифицированным или, наоборот, неквалифицированным, должны быть закреплены, по крайней мере, в формы методических рекомендаций для проведения аудиторских проверок и являться едиными для всех аудиторских организаций.

На сегодняшний день такие стандарты и методы отсутствуют, как и какие-либо нормативные акты, содержащие конкретные требования, касающиеся форм и методов аудиторской проверки, что объективно препятствует правовой оценке, осуществляемой аудитором.

Кроме того, в настоящее время аудиторы имеют право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора. Отсутствие методической основы для проведения аудиторских проверок затрудняет нормальное развитие аудиторской деятельности в не меньшей степени, чем неразвитость нормативной базы.

Ответственность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за нарушение законодательства РФ об аудите предусмотрена нормами ст.21 закона «Об аудиторской деятельности», согласно которым они несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность.

Рассмотрение мер ответственности, применяемых к аудиторам и аудиторским организациям, представляется целесообразным проводить в разрезе положений документов, составляющих три подсистемы регулирования аудиторской деятельности: нормативно-правовую, профессионально-общественную и внутреннюю.

Нормативно правовая подсистема включает в себя следующие документы [7, с.35], определяющие меры ответственности аудиторов и аудиторских фирм:

- Конституция Российской Федерации;
- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119- ФЗ;
- Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» № 158- ФЗ;
- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Уголовный кодекс Российской Федерации;
- Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях № 195-ФЗ;
- Трудовой кодекс Российской Федерации.

Кроме того, документы профессионально-общественной подсистемы регулирования аудиторской деятельности могут также предусматривать применение мер ответственности к аудиторам.

Так, например, Положение о членстве и уставы наиболее известных аудиторских сообществ (Аудиторской Палаты России, Российской коллегии аудиторов, Московской аудиторской палаты, Института профессиональных аудиторов России и др.) содержат лишь две меры ответственности за нарушения, допущенные аудиторами и аудиторскими фирмами:

- приостановление членства в аудиторском объединении;
- исключение из членов аудиторского объединения.

В современной литературе редко рассматриваются меры ответственности, применяемые на уровне аудиторской фирмы (внутренняя подсистема регулирования аудиторской деятельности). Именно эту ответственность правомерно называть дисциплинарной (меры воздействия применяются работодателем по отношению к работнику.

Необходимо заметить, что вопрос юридической ответственности в целом хорошо разработан в юридико-экономической литературе, но при этом наблюдается его фрагментарность. Отсутствует общее представление о специфике аудиторской ответственности как особого вида юридической ответственности.

Известно, что в теории государства и права традиционно выделяется административная, уголовная, гражданско-правовая, дисциплинарная и материальная ответственность.

Аудиторская ответственность, по-нашему мнению, имеет общие черты – это отрицательная оценка государством действий аудитора, а также меры принуждения в отношении недобросовестных аудиторов - санкция. Специфика данного вида юридической ответственности связана с ее комплексным характером, производным от различных отраслей права, определяющих в основе своей аудиторскую деятельность. Проявляется специфика аудиторской юридической ответственности в том, что у нее во многом иное основание, чем у традиционных видов юридической ответственности. В отечественном правоведении сложилось устойчивое мнение, что в основе юридической ответственности лежит правонарушение. В основе аудиторской ответственности как специфического

вида юридической ответственности, лежит тот факт, что она наступает (или, по крайней мере, должна наступать) как за правонарушения, так и при их отсутствии при условии причинения вреда в связи с не конкретным правонарушением, в связи с задержкой, несвоевременным принятием и неэффективностью аудиторских решений. Все эти основания в совокупности способны причинить огромный ущерб как государству, так и хозяйствующим субъектам права, физическим лицам.

Общеизвестно также, что юридическая ответственность предполагает наличие вины. Безусловно, вина присутствует в аудиторской ответственности как специфическом виде юридической ответственности, если речь идет о конкретном правонарушении. Но в таком случае мы должны констатировать, что аудиторская ответственность охватывает только публично-правой аспект, оставляя частно - правовой без всякого внимания. Нам представляется, что такое положение (требование обязательного наличия вины в результате совершения аудитором конкретного правонарушения) необоснованно сужает диапазон применения аудиторской ответственности. Безусловно, в своей частно-правовой сфере аудиторская ответственность может иметь и чисто моральные основания, которые проистекают, по нашему мнению в связи со злоупотреблением в праве. Но именно эта сфера деятельности аудитора характеризуется отсутствием необходимых нормативных оснований. В связи с такой объективно существующей раздвоенностью аудиторской деятельности (публично-правовых и частно-правовых начал) возникает различность оснований аудиторской ответственности как специфичного вида юридической ответственности. Это, в свою очередь, не может не влиять на правовой статус аудиторских решений, как основанного на четких критерия аудиторской ответственности.

Как уже отмечено в настоящее время мера ответственности аудитора определяется в зависимости от того, насколько он отступает от правила (стандарта).

Ст. 13 Закона об аудиторской деятельности устанавливает обязательное страхование риска ответственности за нарушение договора. ГК относит страхование ответственности к имущественному страхованию вместе со страхованием имущества и страхованием предпринимательских рисков. В то же время данному виду страхования присущ целый ряд особенностей, связанных с характеристикой объектов, страховых рисков, видов возмещаемых убытков и т.д., которые позволяют отнести его к самостоятельной отрасли страхования наряду с личным и имущественным [9, с.31].

В данном случае страхование ответственности за нарушение договора должно производиться на основании ст. 932 ГК РФ. Особенностью договора страхования риска ответственности за нарушение договора обязательного аудита является то, что он всегда заключен в пользу третьего лица.

Следует учитывать, что страховой интерес должен быть правомерным в соответствии с п.1 ст. 928 ГК РФ. Следовательно, страховая выплата может быть произведена, если аудиторская проверка была произведена добросовестно.

К настоящему времени не отработан механизм доказательства добросовестности аудитора и не определены критерии качества, добросовестности аудита.

Необходимо отметить, что в литературе есть предложения, заимствованные из зарубежной практики согласно договору выплачивать суммы самим страхователем, например, используя в качестве ориентира валовую выручку организации за год [5, с.86].

Кроме того, следует отметить, что при совершенствовании правового регулирования в области страхования ответственности аудиторских организаций необходимо использовать методы самострахования, предусматривающие возможность создания для аудиторских организаций создание внутрифирменных фондов риска [3, с.97].

Безусловно, реализация таких предложений будет способствовать более ответственному выполнению работ аудиторами и не имеет препятствий в действующем законодательстве.

Далее следует добавить, что представляется целесообразным разработать методику проверки государственных и муниципальных унитарных предприятий. Целью аудита таких предприятий является не только выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской отчетности, соответствия ведения бухгалтерского учета и отчетности законодательству РФ, но и об эффективности их деятельности.

В настоящее время исследование эффективности является предметом специального научного направления: теории эффективности. Под эффективностью понимается наиболее общее свойство целенаправленных процессов (операций), которое раскрывается через понятие «цель операции» и объективно выражается степенью достижения этой цели с учетом затрат ресурсов и времени [1, с.201].

Необходимо отметить, что к числу неправовых инструментов повышения качества аудиторских услуг некоторыми авторами предлагают отнести рейтинги [5, с.87] аудиторских фирм. Однако, следует заметить, рейтинговые построения не всегда эффективны – нужны надежные методики построения рейтинговых оценок. Тем не менее стремление аудиторских фирм занять высшие места в солидных рейтингах может способствовать повышению качества аудиторских услуг.

Литература

1. Бровкина Н.Д. Оценка эффективности и аудит: соотношение и взаимосвязь [Текст] / Н.Д. Бровкина //Аудит и финансовый анализ.- 2004.- №2.- С.201
2. Газарян А.В. Контроль качества при проведении аудита [Текст] / А.В. Газарян Е.И. Ширкина // Бухгалтерский учет.- 1998.- № 10.- С.72
3. Гизятова А.Ш. К вопросу страхования профессиональной ответственности аудитора [Текст] / А.Ш. Гизятова // Проблемы учета, анализа и ауди-

та в современных условиях: Сб. научных трудов. Под ред. Фомина В.П..Самара: Самарская государственная экономическая академия.-2000.- С. 97

4. Голосов О. В. Перспективы развития аудита [Текст] / О. В. Голосов, М. В. Мельник // Аудиторские ведомости. - 2005. - № 12. – С. 3
5. Гутцайт Е.М Об экономических проблемах аудита [Текст] / Е.М. Гутцайт, О.М. Островский // Бухгалтерский учет.-1998.-№ 10.- С.86
6. Панкова С В. Применение системного подхода к обеспечению качества аудита [Текст] / С.В. Панкова // Аудитор.- 2002.-№12.- С.29
7. Панкова С.В. Система мер ответственности аудиторов и аудиторских организаций [Текст] / С.В. Панкова // Аудитор.- 2002.-№ 9.- С.35-41
8. Петракова С.Г. Правовые основы аудита [Текст] / С.Г. Петракова , А.А. Ялбулганов // Учебное пособие. М.: МИИ. - 1999.- С.68.
9. Сплетухов Ю.А. Страхование ответственности [Текст] / Ю.А. Сплетухов // Аудитор.-2001.- № 5.- С. 31.
10. Тарачев, В. А. Поиск оптимальной модели регулирования [Текст] / В. А. Тарачев // Аудитор. - 2005. - № 3. - С. 6.
11. Тишин М. И. Инструментальные методы повышения качества аудита [Текст]: дис. канд. экон. наук. / М. И. Тишин. – М., 2002.
12. Уколова О.В. Аудиторские стандарты как основные критерии качества аудита [Текст] / О.В. Уколова // Проблемы развития частного права в период глобализации. Материалы междунар. научн.-практ. конф. «Экономическое и межкультурное пространство в период глобализации» 25-26 апреля 2002г. Ч.1. отв. ред. А.Е. Пилецкий.- Самара: Изд. Самарск. гос.экон.акад.- 2002г.- С 102.