УДК/UDC 34.03

К вопросу о правовой природе аудиторского заключения и ответственности аудитора за подписание заведомо ложного аудиторского заключения

Стародубцева Марта Вячеславовна
магистрант факультета заочного обучения
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
г. Краснодар, Россия

Нетишинская Любовь Федоровна (научный руководитель)
кандидат юридичеких наук, доцент кафедры международного частного и предпринимательского права
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
г. Краснодар, Россия

Аннотация

В статье рассматриваются вопросы, связанные с правовой природой аудиторского заключения и ответственностью аудитора за подписание заведомо ложного аудиторского заключения. Отмечается то обстоятельство, что по своей правовой природе деятельность аудиторов и экспертов имеет одну и ту же направленность и признаки.

Ключевые слова: аудиторское заключение, ответственность аудитора, заведомо ложное аудиторское заключение, аудируемые лица.

On the Issue of the Legal Nature of an Auditor's Report and the Auditor's Responsibility for Signing a Knowingly False Auditor's Report

Starodubtseva Marta Vyacheslavovna
student in the master's programme of the Faculty of Extramural Studies
Kuban State Agrarian University

Krasnodar, Russia

Netishinskaya Lyubov Fedorovna (research advisor)
Candidate of Law, assistant professor of the International Private and Business Law Department
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia

Abstract

The article touches upon the issues connected with the legal nature of an auditor's report and the auditor's responsibility for signing a knowingly false auditor's report. The author points out that auditors' and experts' activity has the same orientation and characteristics in its legal nature.

Key words: auditor's report, auditor's responsibility, knowingly false auditor's report, auditees.

С целью качественного функционирования системы управления перед принятием ключевых управленческих решений необходимо иметь полную и структурированную информацию о текущей ситуации в организации — начиная от анализа существующих бизнес-процессов и заканчивая маркетинговыми данными по положению данной организации на рынке.

Нынешняя система ведения продуктивного и безопасного бизнеса направлена на доскональное изучение так называемого контрагента, заключающееся в проверке его благонадежности и платежеспособности. С целью избежания неблагоприятных последствий (рисков) для компании «общество и бизнес-среда ожидают от аудитора объективного мнения о деятельности организаций и достоверности финансовой отчетности» [1].

На сегодняшний день ч. 3 ст. 1 Федерального закона № 307-ФЗ от 30.12.2008 «Об аудиторской деятельности» определяет аудит как независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [2]. Такое «мнение», исходя из федеральных стандартов аудиторской де-

ятельности [3] (далее по тексту — стандарты аудита), утвержденных Министерством финансов Российской Федерации, после проведенного аудиторской организацией или индивидуальным аудитором аудита, выражается в аудиторском заключении. По мнению действующего аудитора В. С. Ржаницыной, «аудиторское заключение — это один из важнейших документов в области аудита, который призван внести упорядоченность и дополнительные гарантии в отношения между объектами инвестирования и потенциальными инвесторами» [4].

В прямо предусмотренных ФЗ «Об аудиторской деятельности» случаях (ч. 1 ст. 5), для юридических лиц аудит является обязательной составляющей их деятельности. Для таких субъектов аудиторское заключение включено в исчерпывающий перечень документов, составляющих приложения при сдаче годового бухгалтерского (финансового) отчета в налоговую инспекцию и орган государственной статистики, что прямо предусмотрено в ч. 10 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [5] (далее по тексту — ФЗ «О бухучете»). Для остальных же субъектов предпринимательской деятельности (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) проведение аудита не является обязанностью. Так, индивидуальные предприниматели освобождены от проведения обязательного аудита ввиду отсутствия установленной ФЗ «О бухучете» обязанности вести бухгалтерский учет. Единственное, что установлено п. 5 ч. 1 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации [6] для индивидуального предпринимателя, — это обязанность по предоставлению в налоговый орган по месту его жительства книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Но несмотря на вышеизложенное, зачастую субъекты предпринимательской деятельности заключают в простой письменной форме договор на оказание аудиторских услуг (осуществляя тем самым добровольный аудит) с целью проверки правильности годовых отчетов и бухгалтерских балансов либо подтверждения контрагентам своей добросовестности в выполнении принятых на себя гражданско-правовых обязательств.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (ч. 1 ст. 6)

устанавливает положение о том, что аудиторское заключение представляет собой официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, то есть можно сделать вывод о том, что обозначен конкретный перечень субъектов, составляющих аудиторское заключение, а также итоговая цель такого заключения, но, к сожалению, ФЗ «Об аудиторской деятельности» не содержит никаких положений:

— о лице, уполномоченном подписывать аудиторское заключение, и, соответственно, об ответственности подписанта;
— о лицах, являющихся пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц. Кроме того, отсутствует указание о каких-либо возможных правовых последствиях мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

До 2001 года на территории Российской Федерации действовали «Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации» [7], которые приравнивали аудиторское заключение к заключению эксперта в том случае, если ее проведение было предопределено по решению органов государственной власти, и такое заключение имело доказательственную силу в судебном процессе. При проведении экспертизы в рамках судебного процесса заключение эксперта подлежит подписанию экспертом в соответствии со ст. 86 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации [8], несущим за свои выводы ответственность (ст. 55 АПК РФ), предусмотренную ст. 307 Уголовного кодекса Российской Федерации [9]. При проведении комиссионной судебной экспертизы каждый эксперт подписывает и несет ответственность только за ту часть экспертизы, которую провел он лично, или же составляется отдельное заключение в случае расхождения мнений с иными экспертами (ст. 85 АПК РФ). Так, Постановлением Арбитражного суда Центрального округа от от 11.04.2016 № Ф10-635/2016 по делу № А62-4776/2014

[10] было отменено постановление суда апелляционной инстанции, которым аудиторское заключение было признано заведомо ложным. С целью выяснения соответствия выводов аудиторской проверки, осуществленной Аудиторской фирмой «Бизнес-Аудит», судом апелляционной инстанции была назначена экспертиза, которую осуществляла также аудиторская организация, и в этом случае заключение аудиторской организации расценивалось как экспертное заключение, и, соответственно, имело доказательственную базу в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации, что еще раз подтверждает правовую природу деятельности аудиторов в качестве экспертов.

В толковом словаре лингвиста И. С. Ожегова дается понятие слова заключение как «утверждение, являющееся выводом из чего-либо» [11]. По нашему мнению, перед тем, как окончить приводимые исследования, выразив их в заключении, должна быть проанализирована полученная документация (или что иное, являющееся предметом исследования), на основании которых и будут сделаны соответствующие выводы. Так происходит и у аудитора, и у эксперта. Кроме того, по своей правовой природе деятельность и экспертов и аудиторов имеет совершенно одну и ту же направленность и признаки:

- проведение экспертизы и аудита основано на наличии и использовании специальных знаний как экспертов, так и аудиторов;
- осуществляется по определенным законом правилам;
- проводится компетентными лицами, обладающими специальными знаниями, имеющими практический опыт работы в соответствующей сфере деятельности, имеющими соответствующее высшее образование, прошедшими аттестацию;
- суждения и выводы как эксперта, так и аудитора по проведенной ими работе выражаются в заключении;
- и эксперт, и аудитор при выполнении своей работы должны быть независимы.

На основании вышеизложенного предлагаем приравнять аудиторское заключение к заключению эксперта, правовое положение и ответ-

ственность аудитора к правовому положению и ответственности эксперта и внести соответствующие изменения в ФЗ «Об аудиторской деятельности», в частности изменить содержание ст. 4, а именно: «Аудитор (эксперт) — это квалифицированный независимый специалист, обладающей знаниями и практическим опытом в области бухгалтерского (финансового) учета, имеющий высшее образование и соответствующий аттестат, дающий право осуществлять аудиторскую и сопутствующую аудиту деятельность, за которую несет предусмотренную законодательством Российской Федерации ответственность». Считаем, что после внесения вышеуказанных изменений можно обоснованно применять положения ст. 14 Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» [12] о предупреждении аудитора об ответственности за дачу заведомо ложного заключения, так как в настоящее время в стандартах аудита отсутствует положение предупреждение аудитора об ответственности за дачу заведомо ложного заключения.

В соответствии с ч. 5 ст. 6 ФЗ «Об аудиторской деятельности» для признания судом аудиторского заключения заведомо ложным необходимо наличие двух условий:

— заключение было составлено без проведения самой проверки;
— заключение было составлено по итогам ранее проведенной проверки, однако вступает в очевидное противоречие с ранее предоставленным и проверенным аудиторами документами.

Подписание аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным, влечет аннулирование квалификационного аттестата аудитора (ч. 1 ст. 12 ФЗ «Об аудиторской деятельности»). По нашему мнению, этого недостаточно. Необходимо предусмотреть уголовную ответственность за предоставление аудитором заведомо ложного аудиторского заключения, поэтому в ст. 307 УК РФ следует, наряду с заключением эксперта, указать и заключение аудитора.

Вопрос об ответственности аудиторов также был поднят на конференции по теме «Современный аудит: проблемы и перспективы». Выступающими были высказаны предложения об ужесточении ответствен-

ности аудиторов за предоставление недостоверной отчетности, так как участились случаи отзыва Центральным банком Российской Федерации выданной кредитным организациям лицензии из-за существенной недостоверности отчетности, в то время как аудиторские организации выражают в своем заключении безоговорочно положительное мнение о достоверности отчетности кредитных организаций [13].

Подводя итог вышеизложенному, предлагаем внести изменение в действующее законодательство Российской Федерации, регулирующее аудиторскую деятельность, и установить понятие аудиторского заключения следующего содержания: аудиторское заключение — это заключение эксперта (аудитора), заверенное подписью и печатью аудитора, аудиторской организации, составленное в установленном законом порядке и форме, содержащее в себе вывод относительно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Предлагаем приравнять аудиторское заключение к заключению эксперта, для того чтобы аудитор нес уголовную ответственность за подписание заведомо ложного аудиторского заключения.

Список литературы

1. Козлов В П., Жигадло И. Ю. Проблемы формирования модифицированного мнения аудитора в современных условиях // Вестник Сибирского государственного индустриального университета. 2014. № 3 (9). С. 76.

2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2009. № 1. Ст. 15.

3. Приложения, утвержденные Приказом Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности»: Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010). Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»; Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010). Модифицированное мнение в аудиторском заключении; Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010). Дополнительная информация в аудиторском заключении) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной вла-

сти. 2010. № 30.

4. Ржаницына В. С. Аудиторское заключение: требования новых стандартов // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2011. № 3.

5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. №31. 1998. Ст. 3824.

7. Об аудиторской деятельности в Российской Федерации: Указ Президента Российской Федерации от 22.12.1993 № 2263 (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 52. Ст. 5069. (Утратил законную силу).

8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 30. Ст. 3012.

9. Уголовный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.

10. О признании недействительными решений годового общего собрания акционеров, признании аудиторского заключения заведомо ложным: Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11.04.2016 № Ф10-635/2016 по делу № А62-4776/2014 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

11. Ожегов С. И. Словарь русского языка. М.: Издательство «Оникс», ООО «Издательство „Мир и Образование“», 2005. С. 265.

12. Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001. № 23. Ст. 2291.

13. Минфин предложил ужесточить наказание аудиторам за ложные заключения // РБК URL: http://www.rbc.ru/finances/14/11/2016/582982ec9a7947dc2c2c7d8e.