

К ВОПРОСУ ПРАВОМЕРНОСТИ ОТНЕСЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ К ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ

Н.В. Ким, Д.А. Шляпкинова

Рассмотрены вопросы правомерности отнесения аудиторской деятельности к сфере предпринимательства.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, предпринимательская деятельность

Необходимо заметить, что определений и понятий «аудит», «аудиторская деятельность» столько, сколько авторов, пишущих о проблемах аудита. Например, Ю.М. Иткин отмечает, что аудит в классическом понимании этого слова – внешний финансовый контроль, осуществляемый независимыми дипломированными бухгалтерами, не работающими в данной компании [5].

Правовой словарь предпринимателя так определяет термин «аудит»: «Независимая экспертиза финансовой отчетности коммерческих предприятий или отдельных их операций с точки зрения соответствия действующему законодательству» [8].

А.А. Ялбуганов определяет «аудиторскую деятельность, аудит как лицензируемую предпринимательскую деятельность аттестованных независимых юридических лиц (аудиторских организаций и аудиторов) – законных участников экономической деятельности, направленную на подтверждение достоверности финансовой, бухгалтерской и налоговой отчетности для уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для заинтересованных пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности, представляемой предприятием (организацией) собственникам, а также другим юридическим и физическим лицам» [14].

Определение А.А. Ялбуганова является слишком громоздким и допускает некоторые неточности в формулировании целей и характера аудиторской деятельности. Однако верно подмечено назначение аудита для уменьшения информационного риска.

Пожалуй, стоит согласиться с определением Н.А. Ремизова, который считает, что под аудитом надо понимать собственно проверку отчетности на предмет достоверности, а аудиторская деятельность – это совокупность аудита и сопутствующих ему услуг [10, с. 14].

Таким образом, можно сказать, что существовал устойчивый миф о предпринимательском характере аудита, получивший нормативное закрепление вначале во Временных правилах аудиторской деятельности в Российской Федерации [1] (далее – Правила), утвержденных Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» а затем в законе «Об аудиторской деятельности» [13]. В новом законе «Об аудиторской деятельно-

сти» № 307-ФЗ исчезла характеристика аудита как предпринимательская деятельность. Каковы же причины? Попробуем разобраться.

Легальное определение предпринимательской деятельности дается в ст. 2 ГК РФ, в соответствии с которой предусмотрено, что эта деятельность «самостоятельная, осуществляемая на свой риск, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке» [2].

Кроме закрепленных в законе признаков, юридическое значение имеют также такие признаки, как самостоятельная ответственность предпринимателя и осуществление предпринимательской деятельности на профессиональной основе [9, с. 687], что означает:

- ведение этой деятельности гражданами, имеющими определенную квалификацию и профессиональную подготовку, которая является необходимым условием;
- владение информацией, позволяющей принимать решения;
- осуществление предпринимательской деятельности по определенным правилам и методикам, имеющим нормативное закрепление;
- подконтрольность деятельности государственным уполномоченным органам;
- наличие государственных гарантий деятельности.

В то же время в п. 4 ст. 1 Закона «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» [12] говорится, что аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством уполномоченными государственными органами. Отсюда следует, что аудит является одним из видов финансового контроля.

Каким же образом соотносятся положения упомянутого закона: к чему следует отнести аудиторскую деятельность: либо к сфере предпринимательства либо к системе финансового контроля?

Ряд авторов в экономической литературе высказывает мнение, что аудит по сути не является предпринимательством. И стоит с этим согласить-

ся, так как распространение на него режима предпринимательства является ошибкой. Например, В.В. Нитецкий отмечает, что определение аудиторской деятельности как предпринимательской «принижает и сужает цели и задачи аудиторской службы ... предпринимательство направлено на получение прибыли, а это не является основной задачей аудита» [7, с. 13].

Р.В. Кожура считает, что «аудит – деятельность, по всем типичным признакам не являющаяся предпринимательской и ... конституирование аудиторской деятельности именно как предпринимательство... произошло случайно» [6, с. 28]. Далее он определяет аудиторскую деятельность как «юридический процесс, право на осуществление которого есть важнейшая, определяющая правовую природу аудиторской деятельности привилегия, в широком смысле слова – юрисдикционная, правоохранительная» [6, с. 28], но не предпринимательская.

В качестве доказательства высказанных мнений исследователи сравнивают деятельность аудитора с деятельностью адвоката, нотариуса, т. е. теми видами деятельности, которые в силу закона и особенностей осуществления к предпринимательской не относятся.

Так, в соответствии со ст. 1 Федерального закона об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации от 31.05.02 г. № 63-ФЗ «адвокатской деятельностью является квалифицированная юридическая помощь, оказываемая на профессиональной основе лицами, получившими статус адвоката в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, физическим и юридическим лицам (далее доверители) в целях защиты их прав, свобод и интересов, а также обеспечения доступа к правосудию». Далее подчеркивается, что «адвокатская деятельность не является предпринимательской» [12].

Аналогичная норма присутствует и в основах законодательства Российской Федерации о нотариате [3] от 11.02.93 № 4462-1. Согласно данному акту, нотариат в Российской Федерации призван обеспечивать защиту прав и законных интересов граждан и юридических лиц путем совершения нотариусами предусмотренных законодательными актами нотариальных действий от имени Российской Федерации. Нотариальная деятельность не является предпринимательской и не преследует цели извлечения прибыли.

На первый взгляд при сравнении правовых норм, регулирующих аудиторскую, адвокатскую и нотариальную деятельность, можно увидеть некоторое совпадение, которое заключается в следующем:

- особый порядок приобретения статуса, наличие определенных требований к образованию и стажу работы по специальности, необходимость сдачи экзамена;
- их правоспособность носит специальный характер;

- независимость является основополагающим принципом их деятельности, имеет публично-правовую направленность, гарантии в данном случае установлены в законодательстве;

- аудиторы и адвокаты должны страховать риск профессиональной ответственности в случаях, установленных законом.

Кроме того, в случае нарушения своих обязанностей аудиторы и нотариусы становятся специальными субъектами отдельных преступлений (ст. 202 УК РФ) [11].

Нельзя согласиться с мнением А.Н. Зевайкиной, которая считает, что деятельность нотариусов и адвокатов в отличие от деятельности аудиторов имеет своей целью «защиту прав, свобод и интересов физических и юридических лиц [4]. Это не отличие, а то общеправовое начало, которое придает этим видам деятельности публично-правовой характер.

По нашему мнению, отличие аудиторской деятельности от адвокатской деятельности, а также и деятельности нотариуса заключается в том, что она, помимо правоохранительной функции, выполняет еще и функцию финансового контроля.

Разделяя точку зрения А.Н. Зевайкиной в отношении того, что аудиторская деятельность является рискованной [4], нельзя, однако, согласиться с тем, что основной целью аудиторской деятельности является получение прибыли. Как отмечает Р.В. Кожура, не следует отождествлять цель получения прибыли и корыстную заинтересованность, как делают некоторые авторы [6, с. 28].

Далее следует вопрос: если считать аудиторскую деятельность предпринимательской, то почему же для нее существуют определенные изъятия из конституционного принципа свободы предпринимательской деятельности. Так, в соответствии с п. 7 ст. 1 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих услуг [13]. Возникает соответствующее непонимание: или это норма закона является неконституционной, или аудиторская деятельность не является предпринимательской. Мы придерживаемся именно того убеждения, что аудиторская деятельность не является предпринимательской в полном смысле этого понятия.

Общеизвестно, что правоприменительная практика во многом формируется налоговыми органами государства исходя из фискальных интересов, а также в силу неоправданно широкой трактовки предпринимательства. Поэтому такая категория лиц, которые самостоятельно выступают в гражданском обороте как лица привилегированных профессий, которые получают доход, используя предоставленные государством преимущества ими избранной социально значимой профессии, отнесена к субъектам предпринимательской дея-

Предпринимательская деятельность

тельности. Такими привилегиями в силу своей профессии обладают судьи и нотариусы, адвокаты и аудиторы, врачи и священнослужители, политики и журналисты, ученые и учителя.

Следовательно, если нотариальная и адвокатская деятельность в соответствии с законами не является предпринимательской, и не преследует цели извлечения прибыли, то почему же аудиторская деятельность, имеющая своей целью защиту конституционных прав, свобод и интересов физических и юридических лиц, является предпринимательской?

Литература

1. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Приложение к Указу Президента РФ от 22.12.93 г. № 2263 [Текст] // Российская газета. – 1993. – № 239.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации [Текст]: офиц. текст по сост. на 15 февраля 2000 года с изм. и доп. согласно ФЗ № 213 от 17 дек. 1999 года: Ч. 1–2 / Ассоц. авт. и изд. «Тандем». – М.: Экмос, 2000. – 228 с.
3. Закон о нотариате №4462-1 [Текст] // Российская газета № 49 от 13.03.93 г.
4. Зевайкина, А.Н. Правовая природа аудиторской деятельности [Текст]: предпринимательство или финансовый контроль? [Текст] / А.Н. Зевайкина // Аудитор. – 2004. – № 4. – С. 7–14.
5. Иткин, Ю.М. Проблемы становления аудита [Текст] / Ю.М. Иткин. – М.: Финансы и статистика. – 1992. – 196 с.
6. Кожура, Р.В. Аудит: предпринимательство или юридический процесс (об одной профессиональной привилегии) [Текст] / Р.В. Кожура // Законодательство. – 1999. – № 4. – С. 28–35.
7. Нитецкий, В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности [Текст] / В.В. Нитецкий // Аудиторские ведомости. – 1997. – № 3. – С. 13–15.
8. Правовой словарь предпринимателя [Текст]: с прил. действующего законодательства Рос. Федерации, связ. с предпринимательством. – М.: Большая рос. энцикл., 1993. – 206 с.
9. Предпринимательское (хозяйственное) право [Текст]: учеб. / Моск. гос. юрид. акад.; В.К. Андреев, Л.В. Андреева, А.Ю. Голубкова и др.; отв. ред. О.М. Олейник. – М.: Юристъ, 1999. – Т. 1. – 1999. – 725 с.
10. Ремизов, Н.А. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Комментарий. [Текст] / Н.А. Ремизов // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2001. – № 9. – С. 14–19.
11. Уголовный кодекс Российской Федерации [Текст] // Российская газета от 11.01.2006.
12. Федеральный закон «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» от 31.005.02 № 63-ФЗ [Текст] // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 23. – Ст. 2102.
13. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001 (в ред. Федеральных законов от 14.12.2001. № 164-ФЗ, от 30.12.2001. № 196-ФЗ, 30.12.2004. № 219-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 33 (Часть I). – Ст. 3422.
14. Ялбулганов, А.А. Постатейный комментарий Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [Текст] / А.А. Ялбулганов – М.: Ось, 2001. – 98 с.

Поступила в редакцию 1 марта 2012 г.

Ким Наталья Васильевна. Доктор экономических наук, доцент, зав. кафедрой экономической теории и менеджмента, Челябинский государственный педагогический университет (г. Челябинск). Область научных интересов связана с экономикой общественного сектора, с аудитом эффективности государственных расходов, с экономическими интересами молодежи. Тел.: 8-912-790-76-99.

Natalia Vasilevna Kim, Doctor of Science (Economics), Assistant Professor, a head of the Department of Economic Theory and Management, Chelyabinsk State Pedagogical University, Chelyabinsk. Research interests: economy of a public sector, audit of efficiency of the state expenditure, economic interests of youth. Tel: 8-912-790-76-99.

Шляпникова Дарья Александровна. Старший преподаватель, Челябинский государственный педагогический университет (г. Челябинск). Область научных интересов связана с финансами коммерческих предприятий. Тел.: 8-961-797-36-57.

Daria Aleksandrovna Shlyapnikova, senior lecturer of Chelyabinsk State Pedagogical University, Chelyabinsk. Research interests: finance of the commercial enterprises. Tel: 8-961-797-36-57.