

По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В.Выставкиной

Постановление · № 4-П · от 01.04.2003 · Конституционный Суд Российской Федерации · Действует без изменений

Именем

Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7

Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В.Выставкиной
город Москва 1 апреля 2003 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Л.М.Жарковой, судей М.В.Баглая, Ю.М.Данилова, Г.А.Жилина, В.Д.Зорькина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, Н.В.Селезнева, О.С.Хохряковой,

с участием гражданки И.В.Выставкиной и ее представителя - адвоката В.В.Лебедева, а также постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации В.В.Лазарева, представителя Совета Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации - члена Совета Федерации Ю.А.Шарандина, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.А.Митюкова, руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности".

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба гражданки И.В.Выставкиной на нарушение ее конституционных прав указанным положением, согласно которому обязательный аудит проводится аудиторскими организациями. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли данное законоположение Конституции Российской Федерации.

Заслушав сообщение судьи-докладчика В.Д.Зорькина, объяснения представителей сторон, выступление полномочного представителя Правительства Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.Ю.Барщевского, а также выступления приглашенных в заседание представителей: от Верховного Суда Российской Федерации - судьи Верховного Суда Российской Федерации В.П.Кнышева, от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - А.А.Маковской, от Министерства финансов Российской Федерации - О.В.Курилина, от Генерального прокурора Российской Федерации - Т.А.Рыжковой, от Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации - Т.С.Федотова, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л:

1. Гражданка И.В.Выставкина - индивидуальный аудитор, имеющая лицензию на проведение общего аудита, в течение ряда лет осуществляла ежегодные обязательные аудиторские проверки ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности закрытого акционерного общества "Инженерный Центр". Однако после того как инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам N 1 по Центральному административному округу города Москвы уведомила ЗАО "Инженерный Центр" о том, что входящее в состав его бухгалтерской отчетности за 2001 год

аудиторское заключение не может быть принято в силу пункта 2 статьи 7 Федерального закона от 7 августа 2001 года "Об аудиторской деятельности", И.В.Выставкиной было отказано в заключении договора на проведение очередного обязательного аудита.

В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации гражданка И.В.Выставкина утверждает, что пункт 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности", не допуская проведение обязательного аудита индивидуальными аудиторами, необоснованно ограничивает свободу предпринимательской деятельности, осуществляемую на основе равенства всех перед законом и судом, и тем самым нарушает статьи 2, 19, 34 и 55 Конституции Российской Федерации.

2. Согласно Конституции Российской Федерации в Российской Федерации гарантируется свобода экономической деятельности (статья 8, часть 1); каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1), а также вправе иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами (статья 35, часть 2). Из статей 17 (части 1 и 2) и 19 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации следует, что эти права гарантируются в Российской Федерации в качестве основных и неотчуждаемых прав и свобод человека и гражданина и реализуются на основе общеправовых принципов юридического равенства, неприкосновенности собственности и свободы договора, предполагающих равенство, автономию воли и имущественную самостоятельность участников гражданско-правовых отношений, недопустимость произвольного вмешательства кого-либо в частные дела. Указанные принципы провозглашаются в Гражданском кодексе Российской Федерации в числе основных начал гражданского законодательства (пункт 1 статьи 1).

Право владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свобода предпринимательской деятельности и свобода договоров участников гражданского оборота, включая определение оснований и порядка их возникновения, изменения и прекращения, права и обязанности участников гражданско-правовых отношений - физических и юридических лиц, в том числе коммерческих организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность, в соответствии со статьями 71 (пункты "в" и "о") и 76 (часть 1) Конституции Российской Федерации регулируются законом.

Не являясь абсолютными, эти права могут быть ограничены, однако как сама возможность ограничений, так и их характер должны определяться на основе Конституции Российской Федерации, устанавливающей, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (статья 55, часть 3).

Данное положение корреспондирует Конвенции о защите прав человека и основных свобод, в силу которой право каждого физического и юридического лица на уважение принадлежащей ему собственности и ее защиту (и вытекающая из этого свобода пользования имуществом, в том числе в целях осуществления предпринимательской деятельности) не ущемляет право государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами (статья 1 Протокола N 1 в редакции Протокола N 11).

По смыслу статьи 55 (часть 3) во взаимосвязи со статьями 8, 17, 34 и 35 Конституции Российской Федерации, возможные ограничения федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности и свободы договоров, исходя из общих принципов права, должны отвечать требованиям справедливости, быть адекватными, пропорциональными, соразмерными и необходимыми для защиты конституционно значимых ценностей, в том числе частных и публичных прав и законных интересов других лиц, носить общий и абстрактный характер, не иметь обратной силы и не затрагивать само существо конституционного права, т. е. не ограничивать пределы и применение основного содержания

соответствующих конституционных норм.

3. Конституционно-правовой смысл оспариваемого положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности", согласно которому обязательный аудит проводится аудиторскими организациями, не может быть выявлен без учета его системной связи с другими положениями названного Федерального закона.

Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" устанавливает, что аудиторская деятельность, аудит - предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими коммерческими организациями на правах юридического лица в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, и предпринимателями без образования юридического лица (индивидуальные аудиторы) по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (пункты 1 и 5 статьи 1; пункты 1 и 3 статьи 4); целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, т. е. о степени точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения (пункт 3 статьи 1); аудиторская проверка осуществляется на основании договора об оказании аудиторских услуг, который заключается или по инициативе самого проверяемого лица или в обязательном порядке - в сроки, установленные законодательством Российской Федерации (пункт 2 статьи 6).

Обязательный аудит, как указано в пункте 1 статьи 7 данного Федерального закона, - ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя. По смыслу содержащихся в данном пункте положений (подпункты 1-4), необходимость обязательного 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 или значительной суммой активов баланса на конец отчетного года, т. е. такими обстоятельствами, которые - в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации - требуют установления повышенных гарантий достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц.

4. Из статьи 71 (пункты "ж", "р") Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 8 (часть 1), 29 (часть 4), 34 и 114 (пункт "б" части 1) следует, что в Российской Федерации официальный бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики; обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске, бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации. Исходя из этого федеральный законодатель вправе возложить на участников предпринимательской и иной экономической деятельности обязанность по ведению официального бухгалтерского учета, а определенным участникам рынка и лицам, действующим в официальном качестве (в том числе налоговым органам), - предоставить право доступа к информации по бухгалтерскому учету и проверки его достоверности.

Указание Конституции Российской Федерации на официальный характер бухгалтерского учета предполагает его публичность, а значит, необходимость наличия таких гарантий, которые позволяли бы в публичных целях обеспечить достоверность бухгалтерско-учетной информации, что

невозможно без составления и предоставления бухгалтерской отчетности, а также без соответствующего контроля и проверки ее ведения. Одной из таких гарантий обеспечения достоверности официального бухгалтерского учета в сфере экономической, в том числе предпринимательской, деятельности является предусмотренный статьей 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" обязательный аудит, который проводится независимыми аудиторскими организациями, уполномоченными на то в силу закона и не имеющими права заниматься иной деятельностью, помимо аудита и сопутствующих ему услуг.

По смыслу положений статьи 7 во взаимосвязи со статьей 4 и подпунктом 1 пункта 2 статьи 6 Федерального закона "Об аудиторской деятельности", обязательный аудит как завершающая стадия в системе официального бухгалтерского учета представляет собой независимый официальный контроль (надзор) за достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности. Хотя выбор аудиторской организации и оплата оказываемых ею услуг осуществляются на коммерческой основе в рамках гражданско-правового договора, т. е. опосредуются частно-правовой формой, по своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т. е. в общественном интересе.

Отношения, возникающие в ходе обязательной аудиторской проверки, в значительной мере имеют публично-правовой характер. Осуществляющая ее аудиторская организация действует официально в качестве независимой контрольно-ревизионной (надзорной) инстанции в силу закона по уполномочию государства; проведение обязательного аудита не подразумевает инициативу аудируемого лица, а является его обязанностью, обременением публично-правового характера. Аудиторское заключение, составленное по результатам проверки, входит в официальную бухгалтерскую отчетность за год в качестве обязательного элемента; без него отчетность не может быть принята, а пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе государственные налоговые органы, не вправе считать ее достоверной.

Проводящее обязательный аудит юридическое лицо заключает договор об оказании аудиторских услуг в качестве корпорации частного права, т. е. в рамках предпринимательской деятельности; вместе с тем такое юридическое лицо имеет особый статус: оно создается специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности, не может заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью и, осуществляя обязательный аудит, по сути, выполняет публичную функцию, поскольку уже не частный, а публичный интерес лежит в основе этого процесса.

5. Исходя из того, что проведение обязательного аудита направлено на защиту публичных интересов и на обеспечение достоверности официального бухгалтерского учета, т. е. относится к финансовому регулированию и имеет публично-правовой характер, федеральный законодатель определяет и организационно-правовую форму деятельности независимых аудиторов, осуществляющих обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

По смыслу статей 1, 3, 4 и 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности", обязательный аудит от имени аудиторской организации, имеющей соответствующую лицензию, проводят аудиторы - физические лица, которые отвечают квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, имеют квалификационный аттестат аудитора и осуществляют аудиторскую деятельность в качестве работников аудиторской организации или в качестве лиц, привлекаемых ею к работе на основании гражданско-правового договора, причем аудитор может быть учредителем или соучредителем аудиторской организации.

В соответствии с пунктом 3 статьи 4 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме (за исключением открытого акционерного общества), в том числе, как это вытекает из Гражданского кодекса Российской Федерации, в форме общества, учрежденного одним или несколькими лицами.

Вместе с тем согласно переходному положению, закрепленному в пункте 1 статьи 22 названного Федерального закона, предписание пункта 5 его статьи 4 о том, что в штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов, вступает в силу по истечении двух лет со дня вступления в силу данного Федерального закона (т. е. 9 сентября 2003 года). Следовательно, индивидуальный аудитор, осуществляющий аудиторскую деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, учредив такое общество самостоятельно, становится единственным его участником и в настоящее время может проводить обязательный аудит на равных основаниях с другими аудиторскими организациями.

Требование о проведении обязательного аудита аудиторской организацией, имеющей в штате не менее пяти аудиторов, по смыслу пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" во взаимосвязи с его статьями 7, 9, 13-21, обусловлено необходимостью обеспечить обязательную аудиторскую проверку надлежащего объема и качества, должно гарантироваться соответствующими федеральными стандартами аудиторской деятельности, обязанностью аудиторской организации страховать риск ответственности за нарушение договора, а также осуществлением возложенной на Правительство Российской Федерации и определяемый им уполномоченный орган исполнительной власти функции государственного регулирования аудиторской деятельности, в том числе посредством контроля (система проверки качества работы аудиторских организаций внешними проверяющими, лицензирование аудиторских организаций, аттестация на право осуществления аудиторской деятельности, аккредитация профессиональных аудиторских объединений и т. п.).

Гарантией независимости и качества обязательного аудита служит также проведение открытых конкурсов на заключение договоров оказания аудиторских услуг. Согласно статье 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25 процентов, должны заключать соответствующие договоры с аудиторскими организациями по итогам проведения открытого конкурса (пункт 2). По смыслу данного положения во взаимосвязи со статьей 12 названного Федерального закона, обязанности проводить такие конкурсы, если это специально не оговорено законом, не существует, однако аудируемое лицо в любом случае не может быть лишено права на заключение договора оказания аудиторских услуг по итогам проведения открытого конкурса, что отвечает публичному предназначению обязательного аудита и необходимости гарантировать его независимость и качество.

6. Таким образом, положение пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности", согласно которому обязательный аудит проводится аудиторскими организациями, по его смыслу в системе норм данного Федерального закона, не препятствует аудитору - физическому лицу осуществлять обязательный аудит в качестве работника аудиторской организации либо быть ее учредителем или соучредителем. Данное положение, как направленное на защиту конституционно значимых ценностей и достижение баланса частных и публичных интересов, не затрагивает самое существо конституционных гарантий защиты собственности и имущества, свободы предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности и свободы договоров участников гражданского оборота (статьи 8, 34 и 35 во взаимосвязи со статьями 17, 19 и 55 Конституции Российской Федерации) и применительно к специфике обязательного аудита не может рассматриваться как чрезмерное ограничение названных конституционных прав и свобод, а потому не противоречит Конституции Российской Федерации.

Исходя из изложенного и руководствуясь частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 75, 79 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л:

1. Признать положение пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности",

согласно которому обязательный аудит проводится аудиторскими организациями, не противоречащим Конституции Российской Федерации.

2. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

3. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Российской газете" и "Собрании законодательства Российской Федерации". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд

Российской Федерации

№ 4-П