

4.4. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В РАМКАХ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЙ СТРУКТУРЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ

Елизарьева М.В., аспирант кафедры бухгалтерского учета и статистики;
Харченко О.Н., к.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и статистики

ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»

В статье рассмотрены основные этапы развития аудита в Российской Федерации. Представлены мнения различных авторов в определении качества аудиторских услуг. Показана структура обеспечения качества аудита в рамках действующей институциональной структуры регулирования. Определена необходимость использования всей совокупности профессиональных, рыночных и управленческих механизмов для достижения высокого уровня контроля качества аудиторских услуг в современных условиях.

Само понятие «аудит» в России появилось еще во времена Петра I, однако широкого распространения данный институт финансово-экономического контроля не получил. Отправной точкой аудита в России можно считать начало 1990-х гг. (рис. 1). Упразднение ведомственного контроля и соответствующих ему контрольно-ревизионных органов в совокупности с ограничением влияния государства на экономические процессы, вызвало необходимость в немедленной организации альтернативного контроля. В этот период в условиях полного отсутствия нормативного регулирования вышли Указ Президента РФ «Об аудиторской деятельности в РФ» и утвержденные им Временные правила аудиторской деятельности в РФ» (от 22 декабря 1993 г. №2263), которые впервые определили нормативную базу осуществления в Российской Федерации аудита как независимого вневедомственного финансового контроля.



Рис. 1. Этапы формирования аудита в РФ

В 2001 г. принимается первый законодательно оформленный документ, определяющий проведение аудита в РФ, – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ. Согласно данному закону, деятельность аудиторов и аудиторских фирм подлежит обязательному лицензированию.

Следующим этапом в развитии аудита в РФ является вступление в силу в 2009 г. новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ. Законом предусматривается отмена лицензирования аудиторской деятельности с одновременным введением обязательного членства участников рынка в саморегулируемых организациях аудиторов (СРО аудиторов).

В современной отечественной экономической литературе проблемам применения в РФ стандартов аудиторской деятельности, проведения аудита и обеспечения качества аудита уделяется достаточное большое внимание.

В литературе понятие «качество» имеет различные определения:

- «категория качества определяет целостную характеристику функционального единства существенных свойств объекта, его внутренней и внешней определенности, относительной стойкости...» [1];
- «качество - это внутренняя определенность предмета, которая отображает его специфику, отличающую данный предмет от всех других» [2].

Для определения критериев оценки качества аудита целесообразно рассмотреть эволюцию подходов к определению качества аудита.

С.М. Бычкова и О.Ю. Итиглова качество аудита как профессиональной услуги с точки зрения практической деятельности рассматривают с учетом целесообразных подходов [1].

Первый подход основан на представлении качества аудиторских услуг с точки зрения его абстрактности и интуитивности восприятия. Т.е. качество является абстрактной категорией и может быть определено только экспериментально. Таким образом, качество аудиторских услуг является прямым результатом профессиональной компетентности и опыта аудитора и воспринимается интуитивно, базируясь на взаимодействии между аудитором-исполнителем и фирмой-заказчиком.

Согласно второму подходу, качество рассматривают с правовой точки зрения, т.е. как соответствие требованиям аудиторских стандартов и других нормативных актов по аудиторской деятельности. Данный подход не учитывает различия в потребностях и преимуществах потребителей.

Третий подход оценки качества основан на определении ценности аудиторских услуг. А именно, при определении качества в первую очередь учитывается ценность и стоимость услуг, а само качество определяется как баланс между выполнением и принятой для клиента ценой, то есть как соответствие одновременно стандартам и стоимости за соблюдение принципа наибольшей полезности от использованных ресурсов. С точки зрения заказчика, высококачественная услуга по разумной цене является более качественной, чем такая же услуга по более высокой цене.

Согласно четвертому подходу, качество аудиторских услуг определяется степенью удовлетворения требований пользователей. Данный подход в большей степени субъективен, чем предыдущие, что порождает две задачи: как решить, какие характеристики должна иметь услуга, для того чтобы удовлетворить большинство клиентов, и каким образом различить характеристики, которые обеспечивают удовлетворение, и те, которые отражают уровень качества.

В результате исследования основных подходов к определению качества аудиторских услуг можно сде-

лать вывод, что существующие подходы решают только отдельные задачи и не могут предоставлять комплексное представление об объекте оценки. Поэтому качество аудита является комплексным понятием и должно включать элементы каждого из рассмотренных подходов, но при этом ограничиться наиболее существенными элементами, не дублирующими, а дополняющими друг друга:

- соответствие ожиданиям основных групп пользователей – результаты аудита должны обеспечить необходимый уровень уверенности всех заинтересованных пользователей в достоверности аудируемой отчетности;
- соблюдение профессиональных стандартов аудита и норм аудиторской этики – аудит должен проводиться строго в соответствии с принятыми стандартами и нормами аудита, с соблюдением необходимых общепринятых или утвержденных административно-методических осуществлений проверки, а также Кодекса профессиональной этики аудиторов;
- следование общепринятым образцам поведения и преобладающим в обществе культурным императивам – аудитор должен разделять преобладающие в данной институциональной и социокультурной среде нормы, обычаи, ограничения и т.п.; данный элемент дополняющий характер по отношению к двум предыдущим и относится в первую очередь к неформальным институтам и соглашениям, действие которых, как правило, опосредует личную коммуникацию аудитора и его клиента. Таким образом, в предлагаемом определении качества аудита оказывается учетным фактор воздействия внешней институциональной среды, определяющей общие условия осуществления аудиторской деятельности.

Наиболее оптимальным подходом является институциональный подход обеспечения качества аудита, который предложили В.В. Панков, Н.В. Акаимова, В.Л. Кожухов [6].

Особенностями институционального подхода являются его междисциплинарность, комплексность, ориентация на понимание реальных социально-экономических условий и широта охвата общественно-экономических проблем. Во внимание принимаются разнообразие экономических, политических, культурные, правовые, исторические, социологические, психологические факторы. Вместе с тем «институционалистов объединяет не столько предмет исследования, сколько метод анализа» [7, с. 71].

Наблюдается, что исследовательская программа, реализуемая в рамках институционального подхода, в некоторых ключевых аспектах совпадает с исследованием концептуальных основ аудита, проведенным Е.М. Гутцайтом [3]. Предложенная им концепция аудита включает следующие разделы:

- система функционирования экономических субъектов и аудиторская деятельность;
- сектор рыночной экономики;
- интересы в аудите;
- механизмы регулирования;
- взаимодействие с другими науками (бухгалтерский учет, теория вероятностей и т.д.) и дисциплинами.

Но, совпадая содержательно, оба подхода различаются по существу проводимых исследований. С позиций институционального подхода аудит рассматривается не только как сложное социально-экономическое явление или особое направление профессиональной деятельности, а как самостоятельный, имеющий определенное значение институт, неразрывно связанный с окружающей его сложной динамичной и структурированной институциональной средой.

Под институтом аудита следует понимать совокупность формальных и неформальных норм, правил и стандар-

тов, определяющих рамки взаимодействия различных субъектов относительно аудиторской деятельности.

Формальный элемент здесь включает закреплённые на нормативном уровне правила и стандарты аудиторской деятельности, наличие которых связано непосредственно с процессами осуществления аудиторских проверок. Неформальный элемент определяется наличием различных неявных, скрытых, неформализованных факторов и допущений, оказывающих влияние на мнение аудиторов. Значимость воздействия неформальных факторов усиливается в условиях нестабильной и непрозрачной институциональной среды, что определяет специфику реальной модели аудиторской деятельности, и соответственно качества проводимого аудита.

Структурно институт аудита можно классифицировать как связанный комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, определяющих основное содержание аудиторской деятельности и ряда институциональных механизмов, определяющих реальное их действие на практике. Исследование процессов функционирования современного института аудита целесообразно начинать с рассмотрения существующих способов, форм и механизмов регулирования аудиторской деятельности, используемых в мировой и отечественной практике.

Регулирование любого вида специальной профессиональной деятельности предполагает формирование определенных институциональных структур, упорядочивающих и ограничивающих возникающие в рамках регулируемой деятельности отношения. С этой целью могут быть использованы различные по своей природе, но действующие одинаково и дополняющие друг друга различные институционально закреплённые способы и механизмы регулирования.

Корнаи Я. рассматривал четыре механизма регулирования: бюрократический, рыночный, этический и агрессивный [5, с. 69-74]. Использование термина «механизм регулирования» при данном подходе представляется не совсем корректным, поскольку речь здесь идет скорее об институционально оформленных способах, а не механизмах регулирования. За этим термином, по нашему мнению, целесообразно закрепить другое смысловое содержание, связанное с конкретно направленным действием – передачей управляющего воздействия на регулируемую систему. В данном случае более правильным будет говорить об институционально закреплённых способах и формах регулирования.

Соответственно применительно к институту аудита целесообразно выделить следующие институциональные способы регулирования.

1. Политические. Формально декларируемая независимость аудита на практике подвергается серьезной критике со стороны многих ведущих западных специалистов (см., например, [8]). На практике вопросы принятия тех или иных аудиторских стандартов или условий допуска к тендерам на проведение аудиторских проверок предприятий общественного сектора становятся предметом политического торга и лоббирования. Появление дополнительных ограничивающих требований к условиям и формам проведения аудита, а также формирование правил проведения тендеров, установленных на федеральном, местном или ведомственном уровнях, является хорошим примером регулирования такого рода, как правило, имеющего неявный характер.
2. Правовые. Классический способ регулирования аудита, базирующийся на совокупности формально закреплённых норм, положений и стандартов. Особенностью данного

способа регулирования является императивный (безальтернативный) характер принятых норм. Ключевую роль в правовом регулировании играют закон об аудите и стандарты аудиторской деятельности, обязательное соблюдение которых рассматривается как отличительный признак и обязательное условие легитимности аудита.

3. Экономические. Их отличительная черта – «горизонтальный» характер связей, поскольку они выстраиваются «между юридически равноправными контрагентами (покупателями и продавцами); подчинение в этом случае отсутствует» [3, с. 24]. В качестве наиболее распространенных инструментов регулирования здесь можно рассматривать возможные экономические санкции за несоблюдение законодательства по аудиту либо нарушение условий аудиторских договоров.
4. Этические. Наиболее «слабый» в практическом плане способ регулирования, тем не менее, стремительно набирающий вес в современном обществе, где на первое место выходит концепция социальной ответственности и прозрачности бизнеса. Анализ основных тенденций аудита в зарубежных странах показывает, что в большинстве случаев происходит переход от общеправовой к персональной ответственности аудитора за результаты проведенного аудита. На аудиторов возлагается определенная профессиональная ответственность, определяемая в первую очередь его обязанностями по отношению к пользователям аудиторских заключений. При этом, реализуя свое право выражать мнение о достоверности отчетности, аудитор должен соотносить свое поведение не только с требованиями аудиторских стандартов, но и Кодексом профессиональной этики.

Помимо институционально закрепленных способов регулирования можно рассматривать различные институциональные формы регулирования, предполагающие наличие двух ключевых подходов: администрирование и саморегулирование. В частности, можно выделить следующие.

Прямое администрирование предполагает прямое установление стандартов, норм и правил аудита в централизованном порядке специально уполномоченным на это органом. В российских условиях такая форма регулирования оставалась преобладающей до недавнего времени.

Косвенное администрирование осуществляется путем установления минимальных требований к аудиторам и аудиторским организациям, выполнение которых является обязательным условием ведения аудиторской деятельности (лицензирование, страхование профессиональной ответственности, требования ежегодного повышения квалификации и т.д.).

Внешнее профессиональное саморегулирование в последнее время получило широкое распространение благодаря широкой экспансии англо-американской модели регулирования аудита и некоторым очевидным преимуществам, связанным с коллегиальным принятием решений. Вместе с тем реальные преимущества такой системы могут быть нивелированы в условиях, когда основные функции и задачи саморегулируемых организаций устанавливаются законодательно. В этом случае данная форма регулирования во многом смыкается с прямым администрированием.

Внутрифирменное саморегулирование осуществляется в рамках действующих управленческих структур самих аудиторских фирм. Значимость этой формы сложно переоценить, поскольку именно она определяет качество отдельной аудиторской проверки и создает условия для соблюдения действующих стандартов на уровне аудиторской фирмы. В качестве основных инструментов внутреннего регулирования можно

назвать систему внутренних аудиторских стандартов и структур внутреннего контроля.

Рыночное саморегулирование означает наличие преимущественно рыночных отношений в сфере аудита. Аудиторские услуги оказываются в условиях функционирования самостоятельного рыночного сегмента, связанного с осуществлением аудита и консалтинговой деятельностью. Данная форма регулирования предполагает использование специфических рыночных и правовых механизмов, носящих преимущественно неформальный характер. В связи с непрямым действием этих механизмов исследователи, как правило, избегают анализировать степень их влияния на институт аудита. Между тем, оно достаточно велико, поскольку соблюдение рыночной дисциплины норм делового оборота в отношениях с клиентами во многом определяет специфику работы аудиторских фирм.

Характерно то, что существующие механизмы регулирования в основном связаны с соблюдением профессиональных стандартов аудита и норм аудиторской этики. В меньшей мере они направлены на обеспечение соответствия полученных результатов ожиданиям пользователей. Между тем критерии оценки качества аудита у различных сторон могут не совпадать. «Измерять качество потребителя нередко приходится в других единицах, и часто такое измерение значительно труднее, чем в случае качества производителя» [4, с. 6].

При формировании критериев оценки качества аудита необходимо учитывать то, что конечные пользовательские ожидания относительно результатов аудита формируются не столько на основе представлений о сложности аудиторской проверки и полноте соблюдения аудиторскими регулирующими требованиями, сколько на основе экономического критерия максимизации полезности и минимизации затрат на проверку. Кроме того, поведение и мотивация заинтересованных сторон будут во многом определяться действующими институциональными, культурными и этическими императивами, на основе которых складывается общепринятая деловая практика и определяются критерии ее информационной прозрачности и открытости.

Как правило, влияние этого фактора носит неформальный и неявно выраженный характер, что не снижает, однако, степени его значимости. Признание его наличия и понимание характера воздействия на мотивацию заинтересованных сторон позволило бы сблизить позиции оценки качества аудита со стороны регулирующих структур, заказчиков аудита и самих аудиторов.

На основании проведенного исследования можно представить общую схему обеспечения качества аудита в рамках действующей институциональной структуры регулирования (рис. 2).

Представленная схема наглядно демонстрирует все сложность системно-определяемой функции, реализуемой на нескольких уровнях. Особое значение имеют структура и характер институционального оформления процесса обеспечения качества аудита, прямые и косвенные формы институционального регулирования аудиторской деятельности, внешняя институциональная среда, в рамках которой формируются основные мотивационные и поведенческие установки, содержательно определяющие понимание заинтересованными сторонами понятия качества аудита, а также индивидуальные и организационные механизмы, способствующие повышению качества аудита.

В результате анализа истории развития аудиторских услуг в России можно сделать вывод, что данное направление в нашей стране достаточно молодое, следовательно, предстоит еще не одно реформирование законодательной базы для того, чтобы устранить все возможные пробелы в российском праве. Отсутствие достаточной практики контроля качества аудита в РФ приводит к необходимости исследования опыта зарубежных стран в этой отрасли. При этом необхо-

можно использовать данный опыт с учетом особенностей российских реалий.



Рис. 2. Обеспечение качества аудита в рамках действующей институциональной структуры регулирования

Изучение различных подходов к определению качества аудита как профессиональной услуги, позволяет сформулировать вывод о том, что в современных условиях для достижения высокого уровня контроля качества аудиторских услуг необходимо использовать институциональный подход, так как только в рамках данного подхода появляется возможность эффективного использования всей совокупности профессиональных, рыночных и управленческих механизмов в рамках существующей институциональной структуры.

Литература

1. Бычкова С.М. Контроль качества аудита (с учетом нового законодательства) [Текст] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова. – М. : Эксмо, 2008. – 208 с.
2. Горшков Ю.П. Аудит качества [Текст] : в 2 ч. / Ю.П. Горшков. – Ч. 1. – Киев : Издательская группа URSS, 2007. – 216 с.
3. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты [Текст] / Е.М. Гутцайт. – М. : Современная экономика и право, 2000. – 79 с.
4. Гутцайт Е.М. Внешний контроль качества аудита и его возможности [Текст] / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2010. – №1. – С. 6.
5. Корнаи Я. Бюрократия и рынок [Текст] / Я. Корнаи // Вопросы экономики. – 1989. – №12. – С. 69-74.
6. Панков В.В. и др. Обеспечение качества аудита: институциональный подход [Текст] / В.В. Панков, Н.В. Акаимова, В.Л. Кожухов // Аудиторские ведомости. – 2011. – №2. – С. 3-10.
7. Ростовцева Л.И. Понятие «институт» в социологической и экономической науке. Экономическая теория в XXI в. [Текст] / под ред. Ю.М. Осипова, В.С. Сизова, Е.А. Зотовой. – М. : Экономистъ, 2006.
8. Power M. Audit society: rituals and verification. Oxford: Oxford University Press, 1999.

Ключевые слова

Аудит, качество; стандарт; контроль; институциональный подход; регулирование; саморегулирование; институт аудита; механизм регулирования; институциональные способы регулирования; критерии оценки качества аудита.

Елизарьева Мария Викторовна

Харченко Ольга Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье доказывается потребность и возможность использования институционального подхода для достижения высокого уровня контроля качества аудиторских услуг в современных условиях.

Актуальность статьи не вызывает сомнения, поскольку в рамках данного подхода появляется возможность эффективного использования всей совокупности профессиональных, рыночных и управленческих механизмов в рамках существующей институциональной структуры, что в свою очередь способствует достижению высокого уровня контроля качества аудиторских услуг в современных условиях.

Елизарьева Мария Викторовна и Харченко Ольга Николаевна в своей работе осуществили подробный анализ различных подходов к определению качества аудиторских услуг. На основе изученного материала авторы справедливо отмечают сложность системно-определяемой функции, реализуемой на нескольких уровнях обеспечения качества аудиторских услуг.

Анализ проблемы определения критериев оценки качества аудиторских услуг предоставит импульс для дальнейших исследований в области обеспечения контроля качества аудита в Российской Федерации, что заслуживает особого внимания в условиях реформирования аудиторской деятельности на современном этапе.

Источники, цитируемые в рецензируемой статье, отражают современную точку зрения на исследуемую проблему обеспечения эффективного контроля качества аудита в РФ в рамках институциональной структуры регулирования экономики.

Научная статья Елизарьевой Марии Викторовны и Харченко Ольги Николаевны «Контроль качества аудита в Российской Федерации в рамках институциональной структуры регулирования» соответствует всем требованиям, предъявляемым к работам такого рода. Данная статья может быть рекомендована к публикации в научном издании, включенном в Перечень Высшей аттестационной комиссии РФ.

Румак Е.Х., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита НОУ ВПО «Санкт-Петербургский институт внешнеэкономических связей, экономики и права» (ИВЭСЭП)