

4.2. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ КОНЦЕПЦИЯ АУДИТА

Кондрашова Н.Г., аспирант кафедры экономической экспертизы и аудита

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации Заочный финансово-экономический институт (ЗФЭИ)»

Статья посвящена институциональному походу исследования аудита в Российской Федерации. Теоретические и методологические аспекты аудита, раскрытые в трудах российских ученых, объединены в институциональную концепцию аудита. Использование этой концепции способствует более глубокому пониманию аудита, расширяет и дополняет научно-методические разработки аудита.

В настоящее время институт аудита в Российской Федерации занимает твердые позиции и имеет широкое общественное признание. В современных исследованиях природы и сущности аудита наряду с другими подходами используется институциональный подход. Это связано с усложнением общественных отношений и превращением их в отчужденные формы институтов. Институциональный подход является исследовательской установкой к изучению феномена аудита как сложного социально-экономического явления и особого вида профессиональной деятельности.

В рамках институционального подхода аудит рассматривается как наука и практика. Аудит как практика – это предпринимательская деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг экономическим субъектам. Аудит как наука представляет собой систему знаний о методах и приемах независимого финансового контроля. Как наука она имеет свое место в системе экономических наук, в системе контроля, имеет свой объект, предмет и методы. Независимый финансовый контроль определяет сущность аудита, отделяет его от других видов контроля и выделяет его в самостоятельную научную дисциплину и практику. Аудит – это экономическая управленческая наука. Предметом аудита является одна из основных функций управления, обеспечивающая независимый контроль достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетностью [6]. Институциональный подход расширяет рамки исследований аудита, так как исследует хозяйственную деятельность организаций как совокупность производственных отношений во взаимодействии с техническими, социальными и природными ее условиями.

В трудах российских ученых Я.В. Соколова, О.В. Голосова, В.И. Подольского, А.А. Савина, Е.М. Гутцайта, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета, В.Т. Чая, О.А. Мироновой, С.М. Бычковой, Л.А. Чайковской, В.В. Панкова, В.В. Скобары и других проводятся исследования различных аспектов аудита. В этих исследованиях нет единства мнений, но есть общность взглядов на признании постулатов, принципов и категорий. Попробуем объединить эти теоретические основы и исследования в рамках институционального подхода и построить с их помощью институциональную концепцию аудита. Ее можно представить как совокупность следующих нижеперечисленных элементов.

- Институт аудита. Это комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, определяющих основное содержание аудиторской деятельности.

- Институциональная среда аудита. Это организационно-экономические отношения различных субъектов в ходе аудиторской деятельности.
- Институциональные механизмы аудита. Это процедуры и способы использования норм, правил и стандартов аудита на практике. Например, институциональный механизм регулирования аудиторской деятельности, институциональный механизм обеспечения качества аудита и др.
- Институциональные структуры аудита. Они упорядочивают и ограничивают отношения в ходе аудиторской деятельности.



Рис. 1. Элементы института аудита

Рассмотрим более подробно эти элементы. Институт аудита как комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, определяющих основное содержание аудиторской деятельности. Это основа, исходное положение в формировании аудита. Для наглядности его можно представить в виде структурной схемы (рис. 1).

Постулаты – это утверждения, принимаемые без логических доказательств, истинные исходные положения. Большой вклад в построение системы отечественных постулатов внесли исследования Я.В. Соколова, В.В.Ковалева, которые рассматривают аудит как гарантию правильности отчетных данных. Аудитор должен исходить из следующей системы постулатов.

1. Отчетность должна быть проверена.
2. Непроверенная отчетность не заслуживает доверия.
3. Каждая последующая проверка может снижать ценность предыдущих и всегда менее информативна.
4. Отчетность составлена неверно.
5. Мнение аудитора зависит от его интересов, в том числе профессиональных, моральных и материальных.
6. Никто не свободен от ошибочных выводов.
7. Интересы администрации фирмы-клиента, ее собственников и кредиторов не должны совпадать.
8. Чем больше конфликт внутри фирмы-клиента, тем надежнее ее отчетность.
9. Чем меньше конфликтов внутри фирмы-клиента, тем менее надежна ее отчетность.
10. Каждое утверждение аудитора должно иметь определенную степень убедительности.

Принципы аудита – это общепринятые соглашения относительно правил поведения аудиторов, цели и характера выполняемых ими работ. В принципах конкретизируются и развиваются важнейшие характеристики аудита. В аудите с помощью системы принципов устанавливаются базовые понятия, правила, определяется логика аудиторских процедур. Они широко используются в практике проведения аудита. Принципы аудита

квалифицированы по двум группам: этические принципы и профессиональные базовые принципы аудита финансовой отчетности.

Этические принципы определены в Кодексе этики аудиторов РФ, Международном стандарте аудита (МСА) 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА», Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Это независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Под независимостью подразумевается независимость мышления и поведения аудиторов. При оказании услуг независимости предполагает формирование у аудитора беспристрастного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемого экономического субъекта. Отсутствие у аудитора финансовой, имущественной, родственной или иной заинтересованности в результатах работы субъекта, а также зависимости от собственников, руководителей проверяемой организации или от третьей стороны, связанной с проверяемым субъектом [2].

Принцип честности предполагает честное ведение дел и правдивость. Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях.

Принцип объективности заключается в применении аудитором справедливого, беспристрастного и непредвзятого подхода в ходе осуществления аудиторской деятельности, отсутствие какого-либо влияния.

Принцип профессиональной компетентности заключается в том, что аудитор должен владеть необходимым уровнем знаний и навыков, должен представлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью, отвечающие современным требованиям. Он несет постоянную обязанность поддержания профессиональных знаний и навыков на должном уровне.

Принцип конфиденциальности заключается в обеспечении сохранности информации и документов, получаемых и составляемых им в ходе аудита, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями.

Принцип профессионального поведения требует от аудитора такого поведения, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии и воздерживаться от совершения поступков, которые могли бы нанести ущерб этой репутации.

Профессиональные базовые принципы аудита финансовой отчетности сформулированы в МСА, кодексе и ФПСАД.

Базовые профессиональные принципы связаны с содержанием и методологией проведения аудита. В эту группу входят следующие принципы:

- существенности;
- разумной уверенности;
- разграничения ответственности;
- документирования;
- доказательности;
- выборочной проверки;
- понимания деятельности аудируемого лица;
- профессионального скептицизма;
- унифицированности.

Принцип существенности является концептуальным и применяется для характеристики информации:

- представленной в финансовой отчетности (состав, степень точности и раскрытие показателей в отчетности);
- полученной в ходе аудита (допустимая ошибка, фактическая ошибка, влияние выявленных искажений на достоверность показателей отчетности);
- в формулировке мнения аудитора о достоверности отчетности.

Значимость этого принципа определяется тем, что он декларирован в предисловии к МСА как определяющий принцип для положений каждого стандарта.

Принцип разумной уверенности характеризует общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Принцип разграничения ответственности декларируется в аудиторском заключении и предполагает, что аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Принцип документирования необходим в аудите для документального оформления всех сведений, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии со стандартами аудита.

Принцип доказательности используется в ходе аудита, когда необходимо получить надлежащие, уместные и достаточные доказательства с целью формулирования обоснованных выводов для выражения мнения аудитора. Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству.

Принцип выборочной проверки декларируется в аудиторском заключении, относится к процессу аудита и включает изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица; оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности; оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Принцип понимания деятельности используется, для того чтобы идентифицировать и правильно оценивать события, операции, используемые методы учета, которые могут оказывать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения проверки или на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Принцип профессионального скептицизма применим в ходе планирования и проведения аудита, когда необходимо проявлять профессиональный скептицизм при обстоятельствах, влекущих существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Профессиональный скептицизм проявляется в критической оценке весомости полученных аудиторских доказательств, чтобы не допустить неоправданных обобщений при подготовке выводов и не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

Принцип унифицированности имеет широкую трактовку. В первую очередь он относится к унификации (установлению единых требований) форм и содержания аудиторского заключения, которое составляется по итогам аудита. Унификация формы аудиторского заключения выражена в его сути как официального документа, предназначенного для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Аудиторское заключение составляется в соответствии со стандартом и содержит выраженное в определенной трактовке мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Сами стандарты аудита тоже можно признать унификацией аудита [5, с. 55].

Базовые нормативные требования к осуществлению аудиторской деятельности устанавливают Правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД) (утверждены постановлением Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23 сентября 2002 г. №696) [1]. При их соблюдении обеспечивается необходимый уровень гарантии качества аудиторской проверки. Аудит является аудитом только тогда, когда он проводится с соблюдением ПСАД. Кроме того, аудиторские стандарты содействуют внедрению в практику аудита новых научных достижений и определяют действия аудитора в конкретных ситуациях [3, с. 119]. По мере изменения экономической ситуации стандарты подвергаются периодическому пересмотру.

Базовые категории аудита раскрывают существенные свойства, связи, отношения и явления, свойственные этой области знаний. Категории (от греческого «высказывание», «признак») – наиболее общие и фундаментальные понятия, отражающие существенные, всеобщие свойства и отношения явлений действительности и познания. С помощью категорий формируется теория аудита и методика его проведения. К наиболее значимым категориям аудита относятся:

- существенность;
- аудиторский риск;
- аудиторские доказательства;
- аудиторская выборка;
- объем аудита;
- аналитические процедуры;
- мнение аудиторов;
- система контроля качества;
- мониторинг контроля качества.

Существенность – информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторский риск – это риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторские доказательства – это совокупность данных, используемых аудитором с целью формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторская выборка – процесс применения аудиторских процедур к менее чем 100% элементов, составляющих сальдо одного счета бухгалтерского учета или совокупности однотипных операций таким образом, чтобы все элементы имели возможность быть выбранными.

Объем аудита – аудиторские процедуры, которые считаются на основании суждения аудитора и профессиональных стандартов необходимыми для достижения цели аудита в условия конкретного задания.

Аналитические процедуры – аудиторские процедуры по анализу и оценке полученной информации, исследование финансовых и экономических показателей для выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выяснение причин этих искажений и ошибок.

Мнение аудиторов формируется в процессе аудита о финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и выражается в аудиторском заключении. Может быть безоговорочно положительным, мнением с оговоркой, отказом от выражения мнения и отрицательным мнением.

Система контроля качества – внутренняя политика и процедуры, обеспечивающие уверенность в том, что аудиторская организация и ее работники осуществляют проведение аудита в соответствии с профессиональными стандартами и требованиями нормативных правовых актов.

Мониторинг контроля качества – процесс постоянного анализа и оценки системы контроля качества аудиторской организации.

Следующим элементом структуры института аудита являются методы аудита. Классификацию и описание методов, как совокупность специальных приемов используемых в аудите сформулировали профессор Н.М. Заварихин и Ю.В. Потехина на основе предложенной ими схемы взаимосвязи методов и процедур, используемых в аудиторской деятельности [4]. Эту классификацию расширили Федоренко И.В. и Золотарева Г.И., они дополнили эту схему применительно к этапам аудита [7, с. 216].

При классификации методы аудита рассматриваются как различные по содержанию, характеру, исполнению и подходу приемы, применяемые на всех стадиях проверки: при планировании, проведении, обобщении результатов и подготовке аудиторского заключения. Данная классификация позволяет определить взаимосвязь методов аудита с методами смежных наук и других дисциплин.

Согласно этой классификации в аудите используются три группы методов:

- методы аудита (собственные методы науки);
- методы смежных наук (бухгалтерского учета и ревизии), применяемые в аудите, которые можно отнести к методам аудита;
- методы других общенаучных и специальных направлений науки и дисциплин.

Собственные методы аудита наиболее присущи ему и составляют основу его как самостоятельной деятельности. К ним относятся следующие.

- организации аудита;
- планирования аудита;
- получения аудиторских доказательств;
- оценки и интерпретации доказательств;

- документирования аудита;
- оценки степени достоверности отчетности и формирования мнения.

Методы организации аудита могут включать в себя способы и подходы к определению субъектного состава проверяющих, способы проверки (сплошная, выборочная, документальная, фактическая) и их применение по этапам и разделам проверки и т.п.

Методы планирования аудита включают выбор приемлемого плана и разработку программы проверки на основе оценки существенности и аудиторского риска. Планирование углубляет и детализирует общие подходы к организации аудиторской проверки, и ему посвящен отдельный стандарт аудита ФПСАД №3 «Планирование аудита».

Методы получения аудиторских доказательств, их интерпретации и использования, методы документирования аудита, формирования аудиторского заключения также регламентированы отдельными стандартами аудита – ФПСАД №4 «Существенность в аудите», ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства», ФПСАД №17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях», ФПСАД №18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», ФСАД №1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формировании мнения о ее достоверности» и другими.

Методы смежных наук, активно применяемые в аудите можно также отнести к методам аудита. Например, проведение инвентаризации в ходе аудиторской проверки, использование аудитором альтернативных оценок и калькуляций в равной степени можно отнести как к методам аудита, так и бухгалтерского учета. Вся совокупность методов ревизионной работы также присуща аудиту. Отличие лишь в степени, с которой они используются: в ревизионной работе они составляют основу проверки, а в аудите являются только частью проверки, в соответствии с планом и программой проверки конкретного лица. Методы экономического анализа также активно используются в аудите, поскольку на их основе дается оценка финансового состояния, динамики результатов деятельности и возможности продолжения деятельности в будущем.

Общенаучные методы, являющиеся категориями диалектической логики и методами познания важны на всех этапах – от предварительного планирования до формирования аудиторского заключения. Это анализ и

синтез, индукция и дедукция, абстрагирование, аналогия, моделирование, эксперимент.

Объекты аудита как элемент института аудита выбираются в соответствии с его целями и задачами. Объектом может выступать и хозяйственная деятельность организаций как совокупность производственных отношений, и любые составляющие этой системы. Например, системы бухгалтерского учета, управления, внутреннего контроля могут быть объектами аудита.

Понятие «институт аудита» трактуется в узком и широком смысле. В узком смысле – как элемент институциональной концепции аудита. Это комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, определяющих основное содержание аудиторской деятельности. В широком – охватывает всю институциональную концепцию. Это комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, определяющих основное содержание аудиторской деятельности и механизмов, определяющих их действие на практике.

Институт аудита находится в институциональной среде и постоянно испытывает на себе ее воздействие. Институциональная среда представляет собой взаимодействие различных субъектов относительно аудиторской деятельности. Институциональная среда существует на макро- и микроуровне. Макроуровень представлен укрупненной классификацией институциональной среды, предложенной Л.А. Чайковской табл. 1 [8, с. 65].

Микроуровень представлен взаимоотношениями заинтересованных сторон, пользователей аудита. Это клиенты, собственники, управленческий персонал, инвесторы, кредиторы, государственные органы (налоговые, судебные, таможенные, статистические), общественность в целом. Институциональная среда аудита подвержена изменениям. Источником таких изменений в аудите являются изменяющиеся требования пользователей. Процесс институциональных изменений представляет собой постепенное изменение в процедурах аудита и механизмах их соблюдения. Институциональная модель аудита представлена на рис. 2.

Основой этой модели является институциональная концепция – институт аудита, функционирующий в институциональной среде. Практическая реализация аудита осуществляется через институциональные механизмы. А институциональная структура оформляет и упорядочивает эти отношения.

Таблица 1

УКРУПНЕННАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЙ СРЕДЫ

Составляющие	Характеристика
Геополитическая среда	Формирует комплекс отношений между странами для реализации интересов стран в общемировом масштабе
Политико-правовая среда	Формирует систему отношений, в процессе которых реализуется экономическая, политическая, и юридическая власть государства на национальном уровне
Культурная среда	Формирует систему отношения, в процессе которых реализуется экономическая, политическая, и юридическая власть государства на национальном уровне
Природно-климатическая среда	Географическое положение страны, наличие и структура природных ресурсов во многом определяют место страны в международном разделении труда
Научно-техническая среда	Относительно самостоятельна, в ней реализуются творческие способности ученых и практиков, а также их профессиональные навыки
Демографическая среда	Характеризует население страны, выражается через показатели численности и структуры населения, продолжительности жизни
Социально-экономическая среда	Представляет собой взаимосвязанные условия, в которых протекает хозяйственная деятельность предприятий и функционируют государственные учреждения

Таким образом, институциональный подход дает возможность по новому оценить функционирование аудита, позволяет объединить теоретические основы и исследования аудита и на их основе создать целостную институциональную концепцию аудита. Институциональная концепция позволит упорядочить и структурно оформить исследования различных аспектов аудита. Например, обеспечение качества аудита рассматривается посредством основополагающих норм и правил (элемент институциональной концепции), как основы обеспечения качества, институциональных механизмов обеспечения с учетом влияния институциональной среды и последующим упорядочиванием и оформлением в институциональную структуру обеспечения качества аудита. Такое исследование способствует более глубокому пониманию сущности и природы аудита.



Рис. 2. Институциональная модель аудита

Литература

1. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (ред. от 22 дек. 2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант плюс».
2. Правила независимости аудиторов России [Электронный ресурс] : одобр. Советом по аудиторской деятельности при М-ве финансов РФ, протокол №71 от 22 дек. 2008 г. URL : www1.minfin.ru/common/img/.../12/PRAVILA_nezavisimos.doc
3. Аудит [Текст] : учеб. / В.И. Подольский, А.А. Савин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт; НД Юрайт, 2011. – 605 с.
4. Заварихин Н.М. Методы аудита [Электронный ресурс] / Н.М. Заварихин, Ю.В. Потехина // Аудитор. – 2005. URL : http://www.gaap.ru/biblio/audit/auditor/0705_01.asp
5. Миронова О.А. Аудит : теория и методология [Текст] : учеб. пособие / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – М. : Омега-Л, 2005. – 176 с.
6. Проблемы теории аудита [Электронный ресурс] : методологический семинар / Моск. госуд. ун-т им. М.В. Ломоносова. URL : <http://www.econ.msu.ru/dp/1085/dtype=a>
7. Федоренко И.В. Развитие аудита как науки [Текст] / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №2. – С. 214-219.
8. Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета : институциональный подход [Текст] / Чайковская Л.А. // Аудиторские ведомости. – 2007. – №12. – С. 61-68.

Ключевые слова

Институциональный подход; институциональная концепция аудита; институт аудита; институциональная среда аудита; институциональные механизмы аудита; институциональная структура аудита.

Кондрашова Наталья Геннадьевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В настоящее время аудит в Российской Федерации имеет институциональное оформление, занимает твердые позиции и имеет общественное признание. Применение институционального подхода в современных исследованиях природы и сущности аудита расширяет рамки методологических исследований. Необходимость создания целостной концепции аудита и предопределило актуальность темы настоящей статьи.

Научная новизна и практическая значимость. Статья представляет собой теоретическое осмысление проблемы формирования институциональной концепции отечественного аудита. Институциональный подход дает возможность по-новому оценить сущность, характер и природу аудита, не отрицая при этом других методологических подходов и являясь комплементарным по отношению к ним. Автором сформулирована институциональная концепция аудита, объединяющая теоретические основы и методологические исследования российских ученых. Подробно описаны элементы этой концепции и их взаимосвязь.

Статья имеет теоретическое значение. Продолжение исследований в этом направлении позволит получить новые исследовательские результаты.

Заключение. Работа заслуживает положительной оценки, тема, затронутая автором, является актуальной, работа может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Аудит» ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»