

4.3. ИНСТИТУТ АУДИТА В РОССИИ КАК НАУКА И ПРАКТИКА

Кондрашова Н.Г., аспирант кафедры
аудита и контроля

Финансовый университет при Правительстве РФ

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В этой статье раскрыта сущность российского аудита с позиций науки и практической деятельности. Исследована научная природа аудита, раскрыта его институциональная сущность и определены место и роль в системе финансового контроля.

В настоящее время аудит в Российской Федерации занимает твердые позиции и имеет общественное признание. Все многообразие сути аудита раскрывает его характеристика как научных знаний и практической деятельности. Аудит появился в РФ в конце 1980-х гг. под воздействием новых для нее рыночных отношений как особый вид профессиональной деятельности, основной целью которой являлось подтверждение достоверности финансовой отчетности. Однако аудит не ограничивается только рамками практической деятельности.

Наука – это динамическая система знаний, раскрывающая новые явления в обществе и природе с целью применения их на практике. То, что аудит является наукой, подтверждается исследованиями философии науки. Современная философия науки рассматривает науку в четырех аспектах. Во-первых, как сложный, противоречивый процесс получения нового, специфического знания; во-вторых, как результат этого процесса, то есть объединение полученных знаний в целостную, развивающуюся организационную систему (а не простое их суммирование); в-третьих, как социальный институт со всей своей инфраструктурой; в-четвертых, как особую область человеческой духовной деятельности и важнейший элемент культуры [7, с. 11]. В силу того, что аудит – это и познавательная деятельность, и система знаний, и социальный институт, и элемент культуры, он, безусловно, является наукой.

В трудах российских ученых экономистов накоплен значительный опыт, посвященный разным аспектам аудиторской деятельности. Среди них работы: И.Н. Богатой, Р.П. Булыги, С.М. Бычковой, Е.М. Гутцайта, О.В. Голосова, Ю.Л. Данилевского, В.Б. Ивашкевича, Ю.Н. Иткина, П.И. Камышанова, Ж.А. Кеворковой, А.Н. Кизилова, Б.А. Лугового, М.В. Мельник, О.А. Мироновой, С.В. Панковой, В.И. Подольского, В.И. Петрова, А.А. Савина, В.В. Скобары, А.К. Солодова, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета, Т.Г. Шешукова, В.Т. Чая и др. В условиях стремительного роста развития аудита на современном этапе, теоретическое осмысление этого опыта способствует дальнейшему развитию теории российского аудита.

Эволюция аудита как науки проходила как последовательное восхождение от частного к общему. Это восхождение в РФ осуществлялось в несколько этапов, при этом достижения предыдущих этапов включались в состав последующих этапов и растворялись в них. В ходе его развития до 2009 г., были сформированы научные основы аудита. Объектом аудита являлась финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов

и достоверное представление результатов этой деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Был сформулирован категоричный аппарат аудита, его основные категории:

- аудиторская деятельность;
- аудит;
- аудитор;
- аудиторская организация;
- аудиторское заключение;
- правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- система контроля качества;
- мониторинг контроля качества;
- существенность;
- аудиторский риск;
- аудиторские доказательства.

Была сформирована методология аудита, состоящая из метода, как общего подхода к исследованиям, и конкретной методики, как совокупности специальных приемов (методов), применяемых при аудиторских проверках.

С 2009 г. после вступления в силу Федерального закона РФ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ начинается современный этап развития аудита. Расширяются задачи аудита, наряду с традиционным аудитом финансовой отчетности активизируются такие его направления как управленческий, эффективности работы, аудит на соответствие требованиям, операционный, экологический. Уточняются и разделяются понятия аудита и аудиторской деятельности. Аудит из области экономической науки превратился в самостоятельную науку, и наряду с общим подходом его изучения используется институциональный подход.

Экономика в рамках парадигмы институциональной экономики рассматривается как экономическое пространство, заполненное физическими, юридическими лицами (агентами) и разнообразными институтами – организациями, правилами традициями, основным мотивом поведения является не столько получение максимальной прибыли, сколько соблюдение институциональных норм и правил и улучшение своего положения в рамках этих институтов. Одним из таких институтов является аудит. Большой вклад в институционализм внес американский экономист и историк Д. Норт, его теория возникновения и изменения институтов, их роль в экономике. Институты включают в себя формальные и неформальные ограничения. Формальные – правила поведения, которые закреплены законом и за выполнением которых следит государство. Неформальные – правила поведения, которые существуют в виде традиций или привычек и воспроизводятся без вмешательства третьей силы. Неформальные ограничения более консервативны, труднее поддаются изменению. Организации могут выступать инициаторами изменения формальных и неформальных ограничений, инвестируя средства в эти изменения, и другими способами, с целью добиться создания в обществе более благоприятной для себя институциональной среды.

Концепцию институтов как ограничительных рамок правил поведения можно применить и к аудиторской деятельности. Под институтом аудита следует понимать комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, формирующих основное содержание аудиторской деятельности, и механизмов, определяющих их действие на практике. Формальные ограничительные рамки – это система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ.

Основой институциональной модели аудита является институциональная концепция – институт аудита, функционирующий в институциональной среде. 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 [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 [3, с. 209]. Таким образом, аудит на современном этапе развития имеет институциональное оформление.

В рамках институционального подхода аудит рассматривается как практическая деятельность и как наука. Аудит как наука представляет собой систему знаний о методах и приемах независимого финансового контроля. Аудит как практика есть вид управленческой деятельности, сводящийся к независимому финансовому контролю и оценке финансовой (бухгалтерской) отчетности [5, с. 15]. Это деятельность по проведению аудита и оказанию аудиторских услуг независимыми компетентными лицами – аудиторами экономическим субъектам. Таким образом, независимый финансовый контроль определяет сущность аудита.

Аудит как наука имеет следующие характеристики:

- предмет, объект и метод аудита;
- место аудита в системе экономических наук.

На современном этапе развития аудит выделился в самостоятельную науку. Предметом ее исследования является одна из основных функций управления, обеспечивающая независимый контроль достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетностью [6].

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 [4, с. 33].

Собственные методы аудита:

- методы организации аудита;

- методы планирования аудита;
- методы получения аудиторских доказательств;
- методы оценки и интерпретации доказательств;
- методы документирования аудита;
- методы оценки степени достоверности отчетности и формирования мнения.

Наличие собственных методов аудита является еще одним свидетельством выделения его в самостоятельную науку.

Объекты 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, система бухгалтерского учета, система управления, система внутреннего контроля могут быть объектами аудита.

Какое же место аудит как наука занимает в системе экономических наук? Термин «экономика» происходит от слияния греческих слов «ой-кос» – дом, хозяйство и «номос» – правило, закон. Значит, экономика – это управление хозяйством, правила ведения хозяйства. А экономическая наука – это наука о законах развития хозяйства. Классификация экономических наук по предмету исследования (рис. 1) выделяет следующие группы экономических наук:

- общетеоретические, фундаментальные;
- прикладные:
 - отраслевые;
 - территориальные (региональные);
 - специальные;
 - управленческие;
 - смежные с экономикой науки.

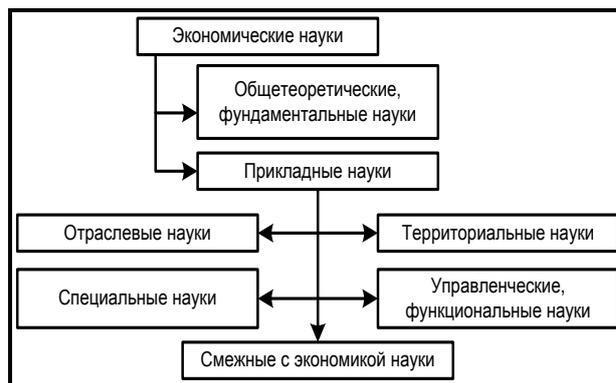


Рис. 1. Классификация экономических наук по предмету исследования

Рассмотрим предмет исследования этих наук: общетеоретические, фундаментальные науки – экономическая теория (политическая экономия), история экономических учений; предмет исследования: экономические, производственные отношения и производительные силы в совокупности.

В отличие от этой группы выделяют конкретно-экономические, прикладные науки [6]:

- отраслевые науки – промышленность, строительство, сельское хозяйство и др.; предмет исследования: экономические, производственные отношения и производительные силы в разрезе отдельных отраслей;
- территориальные (региональные) науки – мировое хозяйство и международные экономические отношения, экономика развитых капиталистических стран, экономика социалистических стран, экономика развивающихся стран и др.; предмет исследования: экономические, производственные отношения и производительные силы в разрезе регионов;

- специальные науки – финансы, денежное обращение, кредит, экономика труда и др.; предмет исследования: определенная совокупность однородных отношений и связанных с ней производительных сил;
- управленческие, функциональные науки – бухгалтерский учет, статистика, экономический анализ, планирование, оперативное управление, контроль; предмет исследования: определенная основная (главная) функция управления;
- смежные с экономикой науки – история народного хозяйства, экономическая география, экономика природопользования, экономика народонаселения и демография, экономическая кибернетика и др.; предмет исследования захватывает частично экономические, производственные отношения.

Аудит в этой классификации относится к группе управленческих, функциональных наук. Аудит – это экономическая управленческая наука.

Аудит как практика характеризуется своим местом и ролью в системе финансового контроля. Контроль в управлении экономикой играет активную роль, потому что он не ограничивается только констатацией допущенных отклонений от требований управленческих решений, его данные используются для поддержания динамического равновесия всей системы управления. Финансовый контроль осуществляется в РФ с целью обеспечить проведение единой финансовой, бюджетной, денежно-кредитной, налоговой, валютной и инвестиционной политики, а также обеспечить экономическую безопасность и защиту финансовых интересов государства, его граждан и субъектов хозяйствования.

В современной РФ финансовый контроль осуществляется в виде государственного и негосударственного финансового контроля (рис. 2).

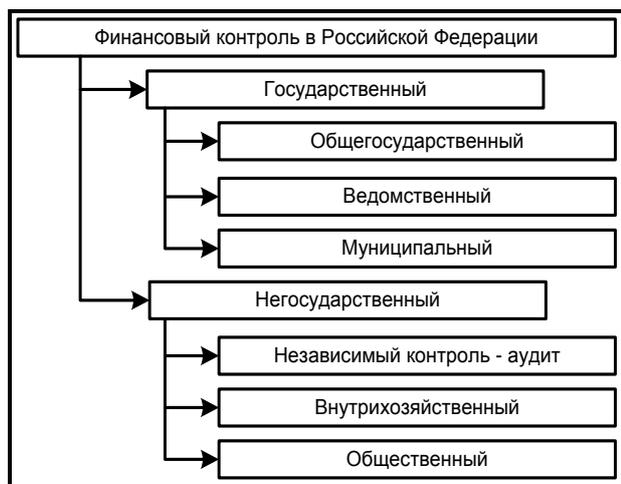


Рис. 2. Система финансового контроля в РФ

Государственный финансовый контроль состоит из общегосударственного и ведомственного. Общегосударственный контроль охватывает все хозяйствующие субъекты. Он ведется в масштабе РФ и в ее субъектах. На уровне местного самоуправления осуществляется муниципальный финансовый контроль. Ведомственный государственный контроль проводится органами ведомственного финансового контроля.

Первым нормативным правовым актом, признавшим легитимность понятия «государственный финансовый контроль» как одного из элементов системы управления и звена общей системы контроля в РФ, определившим вопросы его организации, стал Указ Президента РФ «О мерах по обеспечению государственного

финансового контроля в РФ» от 25 июля 1996 г. №1095. Этим документом установлено, что государственный финансовый контроль в РФ включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов, за организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых льгот и преимуществ. По результатам государственного финансового контроля принимаются меры к обеспечению возврата незаконно использованных средств и поступлению доходов от их использования в соответствующие бюджеты.

Государственный финансовый контроль осуществляется специально создаваемые для осуществления контрольных полномочий органами, либо органами исполнительной власти, на которые на ряду с их основными задачами возлагаются контрольные функции в соответствующей отрасли финансовой сферы.

Формами негосударственного финансового контроля являются:

- внутрихозяйственный контроль;
- общественный контроль;
- аудит.

Внутрихозяйственный контроль осуществляется внутри организаций и предприятий экономическими службами. Его назначение – непрерывное наблюдение за эффективностью хозяйственной деятельности, выявление и устранение узких мест в этой деятельности.

Общественный контроль в РФ в настоящее время возрождается на новом уровне. В 2005 г. была создана Общественная палата для защиты прав и свобод граждан РФ и общественных объединений в ходе реализации государственной политики, а также для осуществления общественного контроля за деятельностью федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Организация финансового контроля в РФ имеет свои особенности, связанные с особенностями федеративного устройства страны. В соответствии с федеративным устройством государственный финансовый контроль организуется в масштабе и на уровне всей Федерации и в каждом субъекте Федерации. Для этого создаются органы государственного финансового контроля или отдельные органы власти наделяются функциями финансового контроля. Финансовый контроль организуют и органы местного самоуправления. Контрольные органы в сфере финансов представляют собой часть механизма реализации финансовой политики государства. Одновременно они являются обязательной составляющей общей структуры контрольных органов государства. Кроме этого, любой собственник имеет право в своих интересах и обязан в силу финансовых, налоговых, кредитных отношений с государством контролировать финансовую деятельность в пределах своей компетенции. Для этого он пользуется услугами аудиторских организаций и индивидуальных auditors, а также создает собственные органы финансового контроля, например ревизионные комиссии в акционерных обществах.

В систему финансового контроля аудит входит как независимый финансовый контроль наряду с общественным и внутрихозяйственным контролем как негосударственный. Аудит является элементом системы финан-

сового контроля. Внешним пользователям для принятия управленческих решений необходима достоверная финансовая отчетность. В силу того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть искажена из-за некомпетентности или пристрастности ее составителей, а также того, что собственники (акционеры, пайщики) и кредиторы не могут самостоятельно убедиться в законности и правильности отражения многочисленных и сложных операций организации в отчетности, так как не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта. Поэтому существует потребность в подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности для внешних пользователей независимыми экспертами. Для обеспечения пользователей достоверной информацией и осуществляется независимый финансовый контроль – аудит. Он проводится аудиторами и аудиторскими организациями. Принцип независимости аудитора подразумевает [2]:

- независимость мышления, т.е. такой образ мышления, который позволяет аудитору:
 - выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора;
 - действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;
- независимость поведения, т.е. такое поведение, которое позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы.

Таким образом, независимый финансовый контроль определяет сущность российского института аудита. Аудит как наука относится к группе управленческих, функциональных наук. Предметом ее исследования является одна из основных функций управления, обеспечивающая независимый контроль достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетностью. Аудит как практика является одним из видов контроля в российской системе финансового контроля. Его роль в этой системе определяется потребностью в достоверной финансовой информации широкого круга заинтересованных лиц:

- государства;
- собственников;
- акционеров;
- инвесторов;
- администрации организаций;
- социальных институтов;
- общественности.

Принцип независимости отличает аудит от других видов контроля.

Кондрашова Наталья Геннадьевна

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций [Электронный ресурс] : одоб. Советом по аудиторской деятельности, протокол №6 от 20 сент. 2012 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Кондрашова Н.Г. Институциональная концепция аудита [Текст] / Кондрашова Н.Г. // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №4. – С. 206-210.
4. Кондрашова Н.Г. Институциональный подход к исследованию аудита как науки в России [Текст] / Кондрашова Н.Г. // Аудитор. – 2012. – №3. – С. 30-35.
5. Подольский В.И. Аудит [Текст] : учеб. для бакалавров / В.И. Подольский, А.А. Савин. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. :Юрайт; ИД Юрайт, 2012. – 587 с.
6. Проблемы теории аудита [Электронный ресурс]: методологический семинар / Московский госуд. ун-т им. М.В. Ломоносова. URL : <http://www.econ.msu.ru/dp/1085/dtype=a>.
7. Философия науки в вопросах и ответах [Текст] : учеб. пособие для аспирантов / В.П. Кохановский [и др.]. – Ростов н/Д. : Феникс, 2006. – 352 с.
8. Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета : институциональный подход [Текст] / Чайковская Л.А. // Аудиторские ведомости. – 2007. – №12. – С. 61-68.

Ключевые слова

Институт аудита; предмет аудита; методы аудита; управленческая экономическая наука; независимый финансовый контроль.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Развитие теории и методологии аудита связано с совершенствованием и поиском новых способов и подходов в исследовании. Актуальность этой темы определяется потребностью развития и расширения рамок методологических исследований и более глубокому осмыслению процессов функционирования аудиторской деятельности. На современном этапе развития аудита в условиях стремительного роста его развития углубленный анализ понимания сущности российского аудита будет способствовать развитию его теории.

Научная новизна. Статья представляет собой теоретическое осмысление сущности российского аудита через его характеристику с позиций науки и практической деятельности. В ходе развития научного познания аудит в Российской Федерации приобрел институциональное оформление и укрепил свои позиции в системе финансового контроля. В статье использован новый подход к исследованию сущности и природы аудита в РФ, рассматривающий развитие аудита как науки и практики, который дает возможность по-новому оценить сущность, характер и природу аудита.

Теоретическая и практическая значимость работы. Статья имеет теоретическое значение, состоящее в углублении и дополнении существующих научно-методических разработок в области аудита.

Использование литературных источников. В настоящей статье были использованы законодательные и нормативно-правовые акты РФ, регулирующие аудиторскую деятельность, книги и статьи ведущих отечественных ученых-экономистов.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявленным к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Кеворкова Ж.А., д.э.н., проф., заместитель зав. кафедры «Аудит и контроль» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)