

4.5. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Кондрашова Н.Г., старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

Финансовый университет при Правительстве РФ, Калужский филиал

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

Статья о совершенствовании методологии аудита, в ней рассматривается институциональный подход исследования аудита как науки в Российской Федерации, его теоретические и методологические аспекты. Институциональный подход расширяет рамки исследований и способствует более глубокому осмыслению процессов функционирования аудиторской деятельности.

Развитие законодательной базы и стандартов аудиторской деятельности, повышение требований к качеству финансовой информации требуют дальнейшего совершенствования научных подходов и методического обеспечения аудита. Проблемами совершенствования аудита в научном и прикладном аспектах занимались многие российские и зарубежные ученые, такие как: М.А. Азарская, Э.И. Белякова, Р.П. Булыга, И.Н. Богатая, С.М. Бычкова, Е.М. Гутцайт, О.В. Голосов, Ю.Л. Данилевский, Б.Т. Жарылгасова, Ж.А. Кеворкова, Б.А. Луговой, О.А. Миронова, М.В. Мельник, С.В. Панкова, В.И. Подольский, Ж. Ришар, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, Н.В. Фабисович, В.Т. Чае и многие другие.

В их исследованиях нет единства мнений, но есть общность взглядов на признание постулатов, принципов и базовых категорий аудита. Постулаты – это утверждения, принимаемые без логических доказательств, истинные исходные положения. Я.В. Соколов, В.В. Ковалев внесли большой вклад в построение системы отечественных постулатов, они рассматривают аудит как гарантию правильности отчетных данных. Аудитор использует в своей деятельности следующие постулаты:

- отчетность должна быть проверена;
- непроверенная отчетность не заслуживает доверия;
- каждая последующая проверка может снижать ценность предыдущих и всегда менее информативна;
- отчетность составлена неверно;
- мнение аудитора зависит от его интересов, в том числе профессиональных, моральных и материальных;
- никто не свободен от ошибочных выводов;
- интересы администрации фирмы-клиента, ее собственников и кредиторов не должны совпадать;
- чем больше конфликтов внутри фирмы-клиента, тем надежнее ее отчетность;
- чем меньше конфликтов внутри фирмы-клиента, тем менее надежна ее отчетность;
- каждое утверждение аудитора должно иметь определенную степень убедительности.

В принципах конкретизируются и развиваются важнейшие характеристики аудита – это соглашения относительно цели, характера выполняемых работ и правил поведения аудиторов. Логика ауди-

торских процедур, базовые понятия и правила устанавливаются с помощью совокупности принципов. Они широко используются в практике проведения аудита. Принципы аудита квалифицированы по двум группам:

- этические принципы – независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональность поведения [1];
- профессиональные базовые принципы аудита – ответственности, разумной уверенности, разграничения ответственности, документирования, доказательности, выборочной проверки, понимания деятельности аудируемого лица, профессионального скептицизма, унифицированности.

Базовые категории аудита раскрывают свойства этой системе знаний существенные свойства, отношения, связи и явления. С помощью категорий формируется методика его проведения. Наиболее значимые базовые категории аудита: существенность, аудиторский риск, аудиторские доказательства, аудиторская выборка, объем аудита, аналитические процедуры, мнение аудитора, система контроля качества, мониторинг контроля качества.

Новое направление в экономической науке институционализм зародился на рубеже XIX-XX вв. Его основоположником является Т. Веблен. Институционалисты изучали реальные экономические институты в динамике и положительно относились к государственному регулированию экономики. Они понимали под «институтами» широкий круг явлений и категорий. С одной стороны, это нормы, правила, привычки, обычаи, устанавливающие рамки поведения людей в обществе, структурирующие их экономические, политические и социальные взаимодействия; с другой – «закрепление обычаев и порядков в виде учреждения или закона: государство, семья, законодательство, бизнес, частная собственность, кредит и многое другое» [7, с. 7].

С 1970-х гг. институционализм развивается в двух направлениях: неоинституционализм и новая институциональная экономика. Основные представители неоинституционализма – Р. Коуз, Р. Познер, Дж. Стиглиц, О. Уильямсон, Д. Норт, Дж. Бьюкенен, Г. Таллок. Неоинституционализм – направление экономической теории, сочетающее использование категории институтов с элементами неоклассической теории, предполагающей рациональное поведение индивидов (максимизацию выгоды или минимизацию затрат). Неоинституционалистское понимание институтов основывается на методологическом индивидуализме, т.е. существование институтов объясняется через потребность индивидов в существовании неких ограничивающих рамок-правил. Признание заслуг нового направления выразилось в присуждении Нобелевской премии по экономике его виднейшим представителям – Дж. Бьюкенену (1986), Р. Коузу (1991), Г. Беккеру (1992) и Д. Норту (1993).

Вклад Д. Норта, американского экономиста и историка, в институционализм состоит в его теории возникновения и изменения институтов, их роли в экономике. Институты включают в себя формальные и неформальные ограничения правил поведения. Формальные ограничения закреплены законом

и за их выполнением следит государство. Неформальные ограничения существуют в виде традиций или привычек и формируются без вмешательства третьей силы. Они труднее поддаются изменению и более консервативны. Организации (фирмы и др.) 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. Институты представляют собой определенные нормы социальной деятельности, сформировавшиеся в ходе исторической эволюции [5, с. 17-79].

Парадигма институциональной экономики рассматривает экономику как экономическое пространство, заполненное совокупностью физических и юридических лиц (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.

Институты в модель экономики ввели экономисты-неоинституционалисты 1970-1990-х гг., рассматривая их в качестве важнейших факторов экономических взаимодействий. Институты являются средствами организации совместной деятельности людей в государствах, обеспечивая координацию их действий в различных сферах деятельности. Согласно известному определению нобелевского лауреата Д. Норта, «институты – это «правила игры» в обществе, или, выражаясь более формально, созданные человеком ограничительные рамки, которые организуют взаимоотношения между людьми» [5, с. 17]. Основополагающей категорией институциональной парадигмы является «норма». Норма – базовый регулятор взаимодействий людей. Нормой определяется, как должен себя вести индивид в различных ситуациях, при этом выполнение предписания носит добровольный характер либо основывается на санкциях (социальных, экономических, юридических) [6, с. 43]. Норма вместе с санкциями составляет правило.

В современных исследованиях аудиторской деятельности мало используется институциональный подход из-за отсутствия концептуальных основ институционального аудита: понятийного аппарата, институциональной модели с взаимоувязанными элементами, институциональных механизмов, определяющих практическое осуществление аудиторской деятельности. Наличие концептуальных основ позволит восполнить недостаток разработанности и будет способствовать использованию и развитию институционального подхода в исследованиях аудиторской деятельности. Кроме того, применение институционального подхода к исследованию различных аспектов аудиторской деятельности представляет теоретический и практический интерес в силу того, что позволяет сформировать целостное представление об аудиторской деятельности.

Закономерность его появления установлена в ходе анализа истории развития российского аудита как науки, когда он усложнялся и совершенствовался и

из области экономической науки выделился в самостоятельную науку, имеющую свой предмет, объект и методы.

Предметом аудита является одна из основных функций управления, обеспечивающая независимый контроль достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности. Объектом аудита может выступать и хозяйственная деятельность организаций как система производственных отношений, и любые составляющие этой системы. Например, системы бухгалтерского учета, управления, внутреннего контроля могут быть объектами аудита.

Н.М. Заварихин и Ю.В. Потехина классифицировали и описали методы аудита как совокупность специальных приемов на основе предложенной ими схемы взаимосвязи методов и процедур, используемых в аудиторской деятельности [2]. Эту классификацию расширили И.В. Федоренко и Г.И. Золотарева, дополнив эту схему применительно к этапам аудита [8, с. 216]. Методы аудита рассматриваются в этой классификации как различные по содержанию, характеру, исполнению и подходу приемы, применяемые на всех стадиях проверки: при организации, планировании, проведении аудита. Данная классификация позволяет определить взаимосвязь методов аудита с методами смежных наук и других дисциплин.

Согласно этой классификации, в аудите используются три группы методов:

- собственные методы аудита;
- методы смежных наук, таких как бухгалтерский учет и ревизия, которые применяются в аудите;
- общенаучные методы других направлений науки и специальных дисциплин.

Наличие собственных методов составляют основу аудита как самостоятельной деятельности. К ним относятся такие методы:

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

Институциональный подход рассматривает аудиторскую деятельность как совокупность основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, ограниченную определенными рамками и имеющую институциональное оформление. В его основе лежит понимание институциональной сущности аудита, основанное на концепции институтов как ограничительных рамок правил поведения американского экономиста и историка Д. Норта. Тогда под институтом аудита следует понимать комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, формирующих основное содержание аудиторской деятельности, и механизмов, определяющих их действие на практике. Формальными ограничительными рамками является нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. В основе институционального начала аудита находятся ожидания пользователей фи-

нансовой информации в ее достоверности после проверки аудитором.

Институциональную концепцию аудита можно представить как совокупность взаимосвязанных элементов – категорий: институт аудита, институциональная среда аудита, институциональные механизмы аудита, институциональные структуры аудита [3, с. 206].

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, формирующих основное содержание аудиторской деятельности. В широком – охватывает всю институциональную концепцию. Это комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, формирующих основное содержание аудиторской деятельности и механизмов, определяющих их действие на практике.

В узком смысле институт аудита можно представить состоящим из следующих элементов: постулаты, принципы, базовые категории, базовые нормативные требования, методы, объекты. Это основа, исходное положение аудита. Постулаты – это утверждения, принимаемые без логических доказательств, истинные исходные положения. Общепринятые соглашения по поводу правил поведения аудиторов, цели и характера выполняемых работ являются принципами аудита. В них конкретизируются и развиваются важнейшие характеристики аудита. Базовые категории аудита раскрывают свойственные этой системе знаний, существенные свойства, отношения, связи и явления. Базовые нормативные требования к осуществлению аудиторской деятельности устанавливают Федеральные стандарты аудиторской деятельности. Методы аудита – это совокупность специальных приемов, используемых в аудите. Объекты аудита выбираются в соответствии с его целями и задачами.



Рис. 1. Институциональная модель аудита

Структурно оформить институциональную концепцию и установить взаимосвязь основных элементов можно в институциональной модели аудита. Если за основу модели взять структуру научной теории, имеющей жесткое ядро и защитную оболочку, причем ядро остается неизменным, а защитная оболочка подвержена изменениям. Тогда ядром, основой институциональной модели аудита является институциональная концепция аудита – институт аудита в узком смысле, функционирующий в институциональной среде и постоянно испытывающий на

себе ее воздействие. Институциональная среда аудита включает взаимодействие различных субъектов относительно аудиторской деятельности. Институциональная среда аудита – это организационно-экономические отношения различных субъектов в ходе аудиторской деятельности. Институциональная среда существует на макро- и микроуровне. Она, как защитная оболочка, подвержена изменениям. Источником таких изменений в аудите являются меняющиеся экономические условия и требования пользователей. Процесс институциональных изменений представляет собой постепенное изменение в процедурах аудита и механизмах их соблюдения. Схематично институциональную модель аудита можно представить в виде рис. 1.

Практическая реализация аудита осуществляется через институциональные механизмы – 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 упорядочивают и ограничивают отношения в ходе аудиторской деятельности. Например, институциональную структуру регуляторов аудиторской деятельности в РФ можно представить в виде схемы (рис. 2). Регуляторы – это законодательно установленные органы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ. Так, Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ определил, что государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган (УФО), УФО по контролю и надзору. Смешанное регулирование для обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности осуществляет Совет по аудиторской деятельности при УФО, саморегулированием аудиторской деятельности при УФО, саморегулированием аудиторской деятельности для обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности занимаются саморегулируемые организации аудиторов.



Рис. 2. Институциональная структура регуляторов аудиторской деятельности в РФ

Таким образом, представленная на рис. 2 институциональная структура регуляторов аудиторской деятельности свидетельствует о том, что в РФ регулирование аудиторской деятельности осуществляется по смешанной модели, в которой полномочия государства и делового сообщества разделены,

а обеспечение общественных интересов осуществляет смешанный орган регулирования.

Исходя из институционального содержания аудиторской деятельности, качество аудита можно определить как «обеспечение разумной уверенности в том, что аудиторская деятельность осуществляется с соблюдением нормативно-правовых актов Российской Федерации, профессиональных стандартов аудита, норм аудиторской этики и в соответствии с ожиданиями основных групп пользователей» [4, с. 48].

Разумная уверенность – это степень обоснованности, определяемая наличием достаточных и соответствующих доказательств, что финансовая информация является достоверной. Обеспечение качества аудита осуществляется посредством институционального механизма обеспечения качества на уровне аудиторской организации – элемента институциональной концепции аудита. «Институциональный механизм обеспечения качества аудита – это совокупность процедур и способов использования норм, правил и стандартов аудита для обеспечения и поддержания необходимого уровня качества аудиторской деятельности» [4, с. 48]. На уровне аудиторской организации это взаимосвязанные элементы, системы и процессы, создаваемые с целью создания гарантированного качества аудиторской деятельности. Его основные элементы представлены на рис. 3.



Рис. 3. Институциональный механизм обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации

Институциональный механизм обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации – это также и механизм по преобразованию информации, позволяющий аудиторской фирме ориентироваться в окружающей среде, а требуемое качество аудита обеспечивать регулярно проводимыми процедурами с использованием материальных, административных и человеческих ресурсов. Таким образом, институциональный подход расширяет рамки исследований способствует более глубокому осмыслению процессов функционирования аудиторской деятельности и позволяет сформировать целостное представление о содержании аудиторской деятельности, ее качестве и его обеспечении.

Литература

1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности 1 : утв. постановлением Правительтва РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (ред. от 22 дек. 2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. 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.
3. Кондрашова Н.Г. Институциональная концепция аудита [Текст] / Н.Г. Кондрашова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №4. – С. 206-210.
4. Кондрашова Н.Г. Качество аудита: понятие и обеспечение в российских аудиторских организациях [Текст] / Н.Г. Кондрашова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2012. – №23. – С. 46-49.
5. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики [Текст] / пер. с англ. А.Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М. : Фонд экон. книги «Начала», 1997. – 180 с.
6. Олейник А.Н. Институциональная экономика [Текст] : учеб. пособие / А.Н. Олейник. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 416 с.
7. Сорокина С.Г. Торстейн Веблен и его книга «Теория праздного класса» [Текст] : вступ. ст. // Веблен Т. Теория праздного класса. – М. : Прогресс, 1984. – 367 с.
8. Федоренко И.В. Развитие аудита как науки [Текст] / И.В. Федоренко, Г.И. Золоторева // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №2. – С. 214-219.

Ключевые слова

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

Кондрашова Наталья Геннадьевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Развитие прикладных научных исследований в экономике на современном этапе связано с реализацией новых подходов. Одним из них является институциональный подход к исследованию различных аспектов аудиторской деятельности. Использование институционального подхода в исследованиях аудиторской деятельности расширяет и дополняет научно-методические разработки и способствует поиску новых способов решения задач в области аудита. Однако отсутствие целостной концепции с взаимосвязанным понятийным аппаратом, отражающей особенности используемой методологии, приводит к ограниченному его использованию в исследованиях аудиторской деятельности.

Научная новизна. Статья представляет собой теоретическое осмысление проблемы формирования концептуальных основ институционального аудита. В ней представлены концептуальные положения институционального аудита, определена его институциональная сущность; сформирован понятийный аппарат; в институциональной модели аудита упорядочены и структурированы основные элементы институциональной концепции аудита; определено понятие «качество аудита», исходя из содержания его институциональной сущности; раскрыта практическая реализация обеспечения качества аудита на организационном уровне через институциональный механизм обеспечения качества аудита.

Теоретическая и практическая значимость работы. Статья имеет теоретическое значение, состоящее в развитии институционального подхода к исследованиям аудиторской деятельности, углублению и дополнению существующих научно-методических разработок в области аудита.

Использование литературных источников. В настоящей статье были использованы федеральные стандарты аудиторской деятельности, книги, статьи отечественных и зарубежных ученых-экономистов.

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

Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор, заместитель заведующего кафедрой «Аудит и контроль» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)