

Институциональная модель российского аудита

© 2015 Азарская Майя Анатольевна

доктор экономических наук, профессор

Поволжский государственный технологический университет
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3

E-mail: azarskaya@list.ru

Охарактеризована с позиций институциональной теории и законодательной базы регулирования аудиторской деятельности современная модель российского аудита. Показано, что регулирование аудиторской деятельности осуществляется на основе смешанной модели. Сформулированы задачи развития аудита как прикладной науки, связанные с теоретическим обоснованием модели его развития.

Ключевые слова: аудит, институциональная теория, модель аудиторской деятельности.

Становление и развитие современного российского аудита протекает под влиянием множества разнообразных и достаточно противоречивых процессов. Развитие рыночных отношений и формирование инфраструктуры рынка объективно создали потребность в институте независимого финансового контроля. Международная практика во многом определила основные тенденции его развития, содержание и направления реформирования бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Однако значительный период преобладания форм государственного и ведомственного финансового контроля во многом определили своеобразие восприятия аудита через традиции ревизионного контроля, а затем - преимущественного налогового контроля. В исследованиях российских экономистов И.Н. Богатой, Р.П. Булыги, С.М. Бычковой, А.И. Кизиловой, М.В. Мельник, Я.В. Соколова и других дается глубокий анализ динамики целей и особенностей развития российской практики аудита¹. Внесение в декабре 2014 г. изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» □ 307-ФЗ определяет актуальность анализа новых требований законодательства с позиций институциональной теории. Для настоящего исследования важно определить, носят ли эти изменения в законодательстве принципиальный характер или продолжают логику реформ последних лет.

Выбор институционального подхода к построению модели аудита объясняется необходимостью не ограничиваться анализом экономических категорий и процессов в чистом виде, а включить в анализ институты, учитывать неэкономические факторы. С позиций институциональной теории следует выделить формальные и неформальные институты, определяющие формы и границы деятельности людей. Система госу-

дарственного регулирования аудиторской деятельности относится к формальным институтам. К формальным институтам можно отнести институты, регламентирующие принципы и нормы профессиональной деятельности, установленные кодексом профессиональной этики и стандартами аудита. Неформальные институты - это обычаи, традиции, нормы поведения, принятые в обществе. Изменения в неформальных институтах происходят значительно медленнее, что зачастую препятствует реализации реформ. Об этом свидетельствует аудиторская практика и исследования российских экономистов.

В зависимости от системы регулирования аудиторской деятельности принято выделять две модели: модель, основанную на государственном регулировании, и модель, построенную на саморегулировании профессиональными ассоциациями аудиторских фирм и (или) отдельных аудиторов.

Для российского аудита существенным является формирование законодательной основы его регулирования. Не менее значимым представляется анализ проблем аудита с позиций интересов субъектов аудиторской деятельности и противоречий, характерных для их поведения. В регулировании аудиторской деятельности России можно выделить четыре этапа, связанных с принятием законодательных и правовых актов:

I этап - со второй половины 1980-х гг. до 1993 г. (принятие Временных правил аудиторской деятельности);

II этап - с 1993 г. до сентября 2001 г. (принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» □ 119-ФЗ);

III этап - с сентября 2001 г. по январь 2009 г. (принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» □ 307-ФЗ);

IV этап - с января 2009 г. по настоящее время.

Выделенные этапы становления российского аудита характеризуют некоторый переходный процесс, его интеграцию в международную практику развития аудита. Общепринято выделять три исторических этапа развития: подтверждающий аудит, системно-ориентированный аудит и аудит, базирующийся на риске. Становление российского аудита приходится на последний этап. Однако следует признать, что система государственного регулирования аудиторской деятельности не может автоматически обеспечить адекватное понимание целей и методов аудита, поэтому, характеризуя этапы, важно проследить их динамику (см. таблицу).

осуществления аудиторской деятельности как независимого вневедомственного финансового контроля. В них были сформулированы цели аудита, определены условия осуществления аудиторской деятельности, порядок аттестации и лицензирования. Государственное регулирование аудиторской деятельности было возложено на Комиссию по аудиторской деятельности при Президенте РФ, в функции которой входило: контроль за соблюдением прав, обязанностей аудиторов и аудиторских фирм и проверяемых ими экономических субъектов, подготовка законодательной базы аудита и др. При Комиссии функционировал Консультативный совет, которым

Динамика целей и методов российского аудита

Периодизация	Характеристика этапа	Понимание цели аудита и используемые методы аудита
I этап (1987-1993 гг.) предыстория	Создание первых аудиторских организаций различных форм собственности и с участием государства. Отсутствие законодательной базы регулирования и стандартов аудита	Приоритет целевых установок финансового контроля. Использование методов комплексной ревизии и документального финансового контроля
II этап (декабрь 1993 г. - август 2007 г.) - становление профессионального аудита	Становление аудита как профессиональной деятельности. Формирование нормативно-законодательной базы. Создание профессиональных общественных организаций	Целевая направленность на снижение налоговых рисков. Преимущественно использование методов ревизионного и налогового контроля
III этап (август 2001 г. - декабрь 2008 г.) - реализация жесткой модели государственного регулирования	Принятие Закона "Об аудиторской деятельности" № 119-ФЗ. Признание национальных стандартов аудита. Определение роли профессиональных организаций аудита	Переориентация целей в соответствии с требованиями национальных стандартов. Стандартизация процессов проверки и контроля качества аудита
IV этап (с 1 января 2009 г. по декабрь 2014 г.) - становление саморегулируемой модели аудиторской деятельности	Принятие Закона "Об аудиторской деятельности" № 307-ФЗ. Официальное признание международных стандартов аудита. Определение миссии и общественной значимости аудита	Трансформация целей под влиянием потребностей пользователей финансовой отчетности, совершенствование международных и национальных стандартов аудита. Направленность методов и процедуры аудита на выявление и оценку аудиторского риска

В задачи статьи не входит подробный анализ изменений законодательства для выделенных этапов, отметим только те, которые определяют характерные изменения в институциональной модели регулирования аудиторской деятельности.

На I этапе потребность в аудиторских услугах формировалась в условиях отсутствия законодательной базы. Первые отечественные аудиторские организации ориентировались на международный опыт аудита, адаптируя его к экономическим условиям России.

Начало II этапа связано с появлением Указа Президента РФ "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" от 22 декабря 1993 г. № 2263 и Временных правил аудиторской деятельности, утвержденных этим указом. Временные правила определили правовые основы осу-

были приняты и опубликованы Правила (стандарты) аудиторской деятельности, имевшие большое значение для развития аудиторской деятельности.

Принятие Закона "Об аудиторской деятельности" № 119-ФЗ относится к III этапу развития аудиторской деятельности в РФ. Значение Закона состояло в том, что он завершил процесс становление государственной системы регулирования российского аудита, которую принято характеризовать как жесткую модель государственного регулирования.

Федеральный закон определил: основные понятия аудиторской деятельности; права и обязанности субъектов; порядок осуществления контроля работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов и лицензирования на право осуществления ауди-

торской деятельности. На законодательном уровне были признаны правила (стандарты) аудита в системе нормативно-методического регулирования аудиторской деятельности, дана их иерархическая классификация.

IV этап связан с принятием нового Закона «Об аудиторской деятельности» □ 307-ФЗ, который не только меняет отдельные элементы системы нормативного регулирования аудиторской деятельности, но и предполагает коренную перестройку сознания всех субъектов².

Основными чертами новой модели рынка аудиторских услуг являются: перераспределение функций государственного регулирования от Правительства Российской Федерации к уполномоченному федеральному органу регулирования аудиторской деятельности и от уполномоченного органа к саморегулируемым организациям аудиторов (СРО); отмена лицензирования и обязательное членство аудиторов и аудиторских организаций в СРО; внешний контроль качества аудиторских услуг со стороны СРО по отношению к их членам, а в установленных случаях и со стороны уполномоченного федерального органа; совершенствование национальных стандартов в соответствии с международными.

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создается совет по аудиторской деятельности.

Были внесены изменения в кодекс профессиональной этики, разрабатывались новые и вносились изменения в федеральные стандарты аудита. Однако о проблемах и незавершенности этих процессов свидетельствует, в частности, тот факт, что в качестве действующих стандартов признаются стандарт трех поколений (трех этапов развития законодательной базы).

Сложность формирования саморегулируемой модели аудиторской деятельности потребовала переходного периода, а сущность законодательных реформ подверглась серьезной критике. С одной стороны, это было связано с кризисом международного аудита, проявившегося в разрыве ожиданий пользователей результатов аудита и требований стандартов аудиторской деятельности, следствием чего стало снижение доверия к институту аудита, усиление роли государственного регулирования аудиторской деятельности в ряде стран. С другой стороны, по мнению многих экономистов, профессиональные общественные организации не были готовы в полной мере к расширению самостоятельности. Интересы субъектов аудита в большей мере были ориентированы на коммерческие цели, а не на профессиональные. Именно в сфере экономических

интересов, неформальных институтов существовали серьезные противоречия, препятствовавшие эффективной реализации реформ.

Рассмотрим сущность последних изменений в законодательном регулировании аудиторской деятельности³. Минфин РФ определил сущность изменений в своих разъяснениях, объединив их в несколько направлений, связанных: с переходом на международные стандарты аудита (МСА); содержанием и характером аудиторской деятельности; порядком проведения обязательного аудита и конкурсами; деятельностью аудиторских организаций; аттестатами аудитора; деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов и пр.⁴

Очевидно, что требуется анализ всех изменений, а также организационных и правовых мер по реализации задач переходного периода, который обозначен законодателем. С точки зрения задач данной статьи выделим характерные особенности новых положений законодательных основ регулирования. Можно отметить усиление функций государственного контроля и надзора за аудиторской деятельностью. Это проявляется в определении его сущности, расширении норм закона не только на аудит, но и на сопутствующие аудиту услуги, в уточнении прав и обязанностей субъектов.

Так, в соответствии с ч. 2 ст. 1 Закона *аудиторская деятельность* - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. *Аудит* - независимая проверка в целях выражения мнения о достоверности отчетности.

Уточнен в законе предмет аудита, в качестве которого определены два вида финансовой информации: бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, предусмотренная Федеральным законом «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами. Примером подобной отчетности служит консолидированная финансовая отчетность, предусмотренная Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности».

В соответствии с действующими стандартами аудита предметом аудита также могут являться: часть бухгалтерской (финансовой) отчетности организации (один отчет, статья или группа статей, др.); любая иная финансовая информация (перспективная финансовая информация, налоговая отчетность, надзорная финансовая от-

четность, др.). Можно отметить ограниченность такого подхода к определению сущности аудита, его предмета, а также целесообразность исследования метода аудита как науки.

Таким образом, аудиторской услугой является не только проведение аудита бухгалтерской (финансовой) и аналогичной ей отчетности, но также проведение аудита любой иной финансовой информации, достоверность которой подтверждается заключением аудиторской организации (индивидуального аудитора).

Права и обязанности аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) распространены на сопутствующие аудиту услуги и дополнены требованиями: составлять документы на русском языке; хранить документы по сопутствующим услугам не менее пяти лет и на территории Российской Федерации; размещать базы данных информации, содержащие сведения об оказании аудиторских услуг, на территории Российской Федерации; хранить документы по прочим услугам не менее трех лет. Поскольку все подобные документы и информация необходимы для осуществления контроля качества аудита, очевидно, что он будет осуществляться в отношении всех аудиторских услуг, в том числе с позиций независимости аудита и совместимости оказываемых услуг с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В ст. 13 и 14 Закона \square 307-ФЗ предусмотрены обязанности аудиторских организаций и аудируемых лиц, направленные на противодействие коррупции. При этом обязанность информировать не только о случаях коррупции, но и о риске их возникновения распространяется на руководство и собственников аудируемой организации и уполномоченные государственные органы.

Об усилении функций государственного контроля и надзора свидетельствует закрепление в ст. 20 перечня мер воздействия в отношении аудиторских организаций, которые может принять Росфиннадзор. При этом Росфиннадзор может давать предписание СРО аудиторов об исключении сведений об аудиторской организации – нарушителе из реестра аудиторов и аудиторских организаций, т.е. о запрещении осуществлять деятельность. К таким нарушениям относятся: занятие какой-либо предприниматель-

ской деятельностью, кроме оказания аудиторских и прочих связанных с ними услуг; нарушение требований независимости; требования о составлении документов на русском языке и о хранении документов.

Таким образом, процессы в экономике определили целесообразность усиления функций государственного контроля за деятельностью аудиторских фирм и аудиторов. Анализ изменений законодательства позволяет утверждать, что в настоящее время регулирование аудиторской деятельности осуществляется на основе сочетания принципов саморегулирования профессиональной деятельности аудиторов и государственного регулирования (смешанная модель).

Важно, чтобы аудит как прикладная наука на основе изучения практики аудиторской деятельности обеспечил с научных позиций теоретическое обоснование базовых понятий аудита. Можно выделить две задачи развития аудита как прикладной науки: изучение поведения участников экономических процессов (субъектов аудиторской деятельности), что отражает объективную реальность аудиторской практики (позитивная задача науки); результат деятельности участников, обладающих свободой действий, подчиняется ограничениям, присущим рыночной экономике, и не всегда оптимален, поэтому аудит как наука стремится найти оптимальные формы организации аудиторской деятельности и производства услуги, стремится создать идеальную (наиболее рациональную) модель взаимодействия субъектов отношений (нормативная задача). Анализ исторических предпосылок развития аудита и современного этапа российского аудита свидетельствует об актуальности обеих задач.

¹ Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития : монография / под ред. Р.П. Булыги. Москва, 2013.

² Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” от 20 дек. 2008 г. \square 307-ФЗ.

³ Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” от 20 дек. 2008 г. \square 307-ФЗ : [в ред. Федерального закона от 1 дек. 2014 г. \square 403-ФЗ].

⁴ Информационное сообщение Минфина РФ «Об изменениях Федерального закона “Об аудиторской деятельности” от 20 декабря 2008 года \square 307-ФЗ» от 3 окт. 2014 г.

Поступила в редакцию 04.05.2015 г.