

## 4.2. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ МЕХАНИЗМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА АУДИТА

Панков В.В., д.э.н., профессор, зав.кафедрой бухгалтерского учета и аудита;  
Акаимова Н.В., аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита;  
Кожухов В.Л., соискатель бухгалтерского учета и аудита, аудитор

*РЭУ им. Г.В.Плеханова*

В статье обосновывается необходимость рассмотрения аудиторской деятельности как институционально оформленной. В этой связи дается авторская трактовка понятия института аудита, и рассматривается взаимосвязь процесса становления института аудита с институализацией понятия качества аудита. На основе проведенного анализа вводится строгая формулировка понятия качества аудита и показывается, каким образом необходимое качество аудита может быть обеспечено через современную систему институционального регулирования аудиторской деятельности.

Происходившее в ходе реформирования российской экономики закрепление и расширение сферы действия различных рыночных институтов способствовало быстрому развитию аудиторской деятельности. На сегодняшний день рынок аудиторских услуг рассматривается как крупный специализированный рыночный сегмент, имеющий самостоятельное экономическое и информационное значение в экономике страны с положительной динамикой роста.

В процессе становления и дальнейшего совершенствования системы законодательного и профессионального регулирования аудиторской деятельности все большее значение стало придаваться вопросам качества аудита. Следует отметить, что рост интереса к проблеме качества аудита в России совпал с аналогичной тенденцией, наметившейся во всем мире. В условиях глобализации и международной экономической интеграции отмечается усиление внимания к этому вопросу и на международном уровне, что проявляется прежде всего в ужесточении и конкретизации профессиональных требований к аудиту. Сейчас обеспечение качества аудита является предметом обсуждений и дискуссий в мировом бизнес-сообществе, в ходе которых охватываются самые разнообразные вопросы, в том числе такие, как совершенствование международных стандартов аудита, повышение требований к системе общественного надзора за деятельностью аудиторов, повышение требований к качеству аудита со стороны общественно значимых организаций, совершенствование системы контроля качества деятельности аудиторских организаций, усиление требований к этической составляющей аудиторской профессии [2].

Причиной и одновременно катализатором роста интереса во всем мире к проблеме качества аудита послужили серьезные корпоративные скандалы, связанные с недостоверностью подтвержденной аудиторами финансовой отчетности, имевшие место за рубежом в конце XX в и начале XXI в. Эти скандалы не только нанесли существенный экономический ущерб мировым рынкам капитала и мировой экономике в целом,

но и привели к глубочайшему кризису доверия к аудиту. Одним из главных следствий этого явилось появление новых законодательных инициатив, направленных на повышение ответственности аудиторов, наиболее известной из которых явилось принятие в США закона Сарбейнса-Оксли (2002 г.), установившего жесткое регулирование в отношении правил подготовки и аудита корпоративной финансовой отчетности.

В России, где профессия аудитора не имеет такой долгой истории, как в развитых западных странах, а процесс ее окончательного институционального оформления далек от завершения, проблема обеспечения качества аудита звучит все же не менее актуально. Но вот пути ее решения обозначены менее явно, и потому вопрос качества аудита рассматривается в тесной связи с вопросами более общего характера, в первую очередь связанных с совершенствованием всей системы нормативного регулирования аудиторской деятельности.

На протяжении полутора десятка лет считалось, что российский аудит не в состоянии решить задачи существенного повышения достоверности отчетности, прежде всего из-за единоличного господства административного рычага. Идея о скорейшей смене государственного регулирования аудиторской деятельности саморегулированием и ориентации на деятельность лидирующих международных аудиторских корпораций выдвигалась рядом специалистов практически с самого начала появления аудита в России. В тоже время, по мнению других, «изучение опыта зарубежных стран в области аудита, в том числе в его правовом регулировании, безусловно, необходимо, но его заимствование должно осуществляться не посредством механического переноса норм и институтов, а путем их трансформации, адекватной общественным отношениям, возникающим в соответствующей сфере деятельности» [13, с. 59]. Третьи утверждали, что переход к саморегулированию – дело времени. Так, А.Д. Шеремет еще в 1995 г. утверждал, что государственное руководство необходимо в течение как минимум 7-10 лет [14], после чего эти функции можно передать Аудиторской палате, в функции которой будет входить координация и поддержка аудиторской деятельности, разработка методических рекомендаций и квалификационных требований к аудиторами и контроль качества работы аудиторов [10, с. 47]. Однако спустя 10 лет, уже в 2004 г., отмечалось, что в передача регулирующих функций от Минфина России по-прежнему преждевременна [11] и «есть опасения получить в лице некоторых саморегулируемых организаций еще худший образец частного кооперирования, когда группа товарищей захватит какой-нибудь рынок, сферу или отрасль и начнет ее регулировать, как она считает нужным» [9]. Обсуждение вопроса качества аудита и связи его с системой регулирования аудиторской деятельности сохраняет актуальность и сейчас.

В этой связи для дальнейшего развития теории и практики аудита важное значение приобретает институциональная методология, которая позволяет рассмотреть вопросы регулирования и качества аудита с более широких позиций. В её основе лежит положение о значимости различных социальных, правовых, политических, экономических и иных институтов в современном обществе.

Необходимость использования дополнительного исследовательского подхода по отношению к уже существующему связана с ограниченностью традиционн

используемой парадигмы исследований. При всем многообразии используемых в отечественных исследованиях подходов, их объединяет единая методологическая установка, согласно которой предметом изучения являются технические вопросы организации аудиторских проверок и регулирования аудиторской деятельности в целом. Между тем, на современном этапе становления аудиторской деятельности, для понимания ее природы и сущности целесообразно принимать во внимание не только технические, но и институциональные аспекты ее осуществления.

Не предполагая отрицание других методологических подходов, институциональный подход позволяет восполнить недостатки традиционно используемого исследовательского инструментария. При этом, его следует рассматривать не как противостоящий, а скорее как дополняющий и комплементарный по отношению к традиционной теории аудита.

Возникновение современной институциональной парадигмы во многом было связано с попыткой более глубокого осмысления процессов функционирования экономической системы, чем это осуществлялось в рамках общепринятых классических концепций и представлений. В настоящий момент институциональные исследования охватывают широкий спектр вопросов, начиная от моделей контрактации при приеме на работу и заканчивая рассмотрением выбора общей экономической политики. «Институты как очень важные, но ранее не учтенные, самостоятельные факторы вторглись в самые разные общественные исследования, непрерывно порождая, новую терминологию, понятийный аппарат и ракурсы анализа:

- «институциональные предпосылки»;
- «институциональная инфраструктура»;
- «институциональные инвесторы»;
- «институциональные обязательства» (пенсии, социальное обеспечение) и т.п.» [7, с. 19].

Особенностью институционального подхода являются его междисциплинарность, комплексность, ориентация на понимание реальных социально-экономических условий и широта охвата общественно-экономических проблем. Во внимание принимаются разнообразные экономические, политические, культурные, правовые, исторические, социологические, психологические факторы. Вместе с тем, как справедливо заметил Л.И. Ростовцева, «институционалистов объединяет не столько предмет исследования, сколько метод анализа» [12, с. 71].

Отметим, что исследовательская программа, реализуемая в рамках институционального подхода, в некоторых ключевых аспектах совпадает с исследованием концептуальных основ аудита, проведенным Е.М. Гутцайтом [3, 4, 5]. Предложенная им концепция аудита включает в себя 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, но как самостоятельный, имеющий определенное значение институт, неразрывно связанный с окружающей его сложной динамичной и структурированной институциональной средой.

Становление любого вида профессиональной деятельности отражает сложную социально-экономическую природу окружающего социального мира, и аудит не является исключением. Процессы его формирования и институализации протекали во многом симметрично процессам более высокого уровня, связанным с реформированием российской экономики и формированием системы рыночных институтов. На макроуровне это характеризовалось тем, что за короткий промежуток времени (16 лет – с 1993 г. по 2009 г.) «правила игры» в аудиторской деятельности официально менялись трижды, не говоря уже о почти пятилетнем ожидании последних изменений и изучении проектов изменений законодательства в этой области.

Вместе с тем, несмотря на незавершенность институционального оформления, можно констатировать, что институализация аудиторской деятельности в России прошла успешно и в конечном итоге привела к формированию института аудита.

Под институтом аудита следует понимать совокупность формальных и неформальных норм, правил и стандартов, определяющих рамки взаимодействия различных субъектов относительно осуществления аудиторской деятельности.

Формальный элемент здесь включает в себя закрепленные на нормативном уровне правила регулирования аудиторской деятельности и технические стандарты, связанные непосредственно с процессами осуществления аудиторских проверок. Неформальный элемент определяется наличием различных неявных, скрытых, неформализованных факторов и допущений, оказывающих влияние на проведение аудиторских проверок и окончательно сформированное 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 рассматривать как комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, определяющих основное содержание аудиторской деятельности и ряда институциональных механизмов, определяющих реальное их действие на практике. Изучение 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 однонаправленно и дополняющим друг для друга образом различные институционально закрепленные способы и механизмы регулирования.

Е.М. Гутцайт вслед за Я. Корнаи [8] рассматривает четыре механизма регулирования: бюрократический, рыночный, этический и агрессивный [5, с. 64]. Исполь-

зование термина механизм при данном подходе представляется не совсем корректным, поскольку речь здесь идет скорее об институционально оформленных способах, а не механизмах регулирования. Кроме того, предложенная Е.М. Гутцайтом типология, оставаясь в целом верной, все же на наш взгляд не вполне соответствует реально сложившейся практике регулирования аудиторской деятельности.

За самим термином «механизм регулирования» по нашему мнению целесообразно закрепить другое смысловое содержание, связанное с конкретно направленным действием – передачей управляющего воздействия на регулируемую систему.

Соответственно, применительно к институту аудита целесообразно выделить следующие институциональные способы регулирования:

- политические – формально декларируемая независимость аудита на практике подвергается серьезной критике со стороны ведущих западных специалистов [15]. 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 уровне является хорошим примером регулирования такого рода, как правило, имеющего неявный характер;
- правовые – классический способ регулирования аудита, базирующийся на совокупности формально закрепленных норм, положений и стандартов. Особенностью такого данного способа регулирования является императивный характер принятых норм и их безальтернативный характер. Ключевую роль в правовом регулировании играют закон об аудите и аудиторские стандарты, обязательное соблюдение которых рассматривается как отличительный признак и обязательное условие легитимности аудиторской деятельности;
- экономические – в качестве их отличительной черты зачастую их «горизонтальный» характер, поскольку они выстраиваются «между юридически равноправными контрагентами (покупателями и продавцами); подчинение в этом случае отсутствует» [3, с. 24]<sup>1</sup>. В качестве наиболее распространенных инструментов регулирования здесь можно рассматривать возможные экономические санкции за несоблюдение законодательства по аудиту, либо нарушение условий аудиторских договоров. Кроме того, помимо основной ответственности, аудиторы несут и дополнительную профессиональную ответственность перед неограниченным числом пользователей аудиторских заключений за некачественный аудит, прежде всего в случае выявления последними фактов, не нашедших отражения в аудиторских заключениях либо сознательно не указанных в аудиторских отчетах, но отрицательно повлиявших на принимаемые ими решения;
- этические – наиболее «слабый» в практическом плане способ регулирования, тем не менее, набирающий вес в современном обществе, где на первое место выходит концепция социальной ответственности и прозрачности бизнеса. Анализ основных тенденций развития аудита в мировом сообществе показывает, что повсеместно наблюдается рост персональной и корпоративной ответственности за результаты проведенной им проверки, что во многом оказывается связанным с необходимостью формирования им своего собственного профессионального мнения и принятия решений по многим ситуациям. Таким образом, помимо общеправовой, аудиторы несут и про-

фессиональную ответственность, определяющуюся в числе прочего их обязанностями по отношению к проверяемым экономическим субъектам и иным заинтересованным лицам. При этом, реализуя свое профессиональное мнение индивидуально, аудитор обязан соотносить свое поведение как с требованиями закона, так и некими морально-этическими императивами, в первую очередь сформулированными в кодексе профессиональной этики.

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

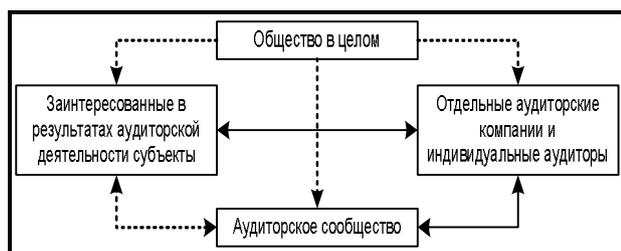
- прямое администрирование – предполагает прямое установление стандартов, норм и правил аудита в централизованном порядке, специально уполномоченным на это органом. В российских условиях такая форма регулирования оставалась преобладающей до недавнего времени;
- косвенное администрирование – осуществляется 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 эта форма регулирования смыкается с прямым администрированием, но в более мягкой форме;
- 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 полного соблюдения действующих стандартов на уровне аудиторской фирмы. В качестве основных инструментов внутреннего регулирования можно рассматривать создание системы внутренних аудиторских стандартов и структур внутреннего контроля их соблюдения;
- рыночное саморегулирование – определяется наличием преимущественно рыночных отношений в сфере аудита. Оказание аудиторских услуг осуществляется в условиях функционирования самостоятельного рыночного сегмента, связанного с осуществлением аудита и консалтинговой деятельностью. Данная форма регулирования осуществляется путем задействования специфичных рыночных и правовых механизмов, имеющих преимущественно неформальный характер. В связи с его непрямым действием этих механизмов, исследователи, как правило, избегают их рассмотрения и определения степени влияния на институт аудита. Между тем оно достаточно велико, поскольку необходимость соблюдения рыночной дисциплины в контрактных отношениях с клиентами и соблюдение норм делового оборота во многом определяют специфику работы аудиторских фирм.

С точки зрения внутренней структуры институт аудита можно рассматривать как комплекс основополагающих концепций, норм, правил и стандартов, определяющих основное содержание аудиторской деятельности и ряда институциональных механизмов, определяющих реальное их действие на практике. Роль, которую он играет в современном обществе, заключается прежде всего в определении легитимного

<sup>1</sup> Строго говоря, это не совсем верно, поскольку в современной экономике рыночные отношения могут строиться и по «вертикали».

набора правил, альтернативных действий и возможных технических решений в рамках осуществления аудита, как профессиональной деятельности. Благодаря институциональной природе автоматически решается вопрос установления структурных правил и ограничений аудиторской деятельности, определяющих действия индивидов и организаций относительно результатов аудиторской деятельности.

Как социально ориентированная деятельность, аудит находится в фокусе интересов различных заинтересованных сторон, взаимные отношения которых во многом определяют структуру и особенности функционирования института аудита на текущий момент. Общую модель взаимоотношений заинтересованных сторон относительно условий осуществления и публичного признания результатов аудиторской деятельности можно представить схематически на рис. 1.



**Рис. 1. Модель взаимодействия заинтересованных сторон в рамках действующего института аудита**

Представленная на рис. 1 модель взаимоотношений строится на основе признания наличия как индивидуальных и групповых интересов различных сторон, которые доводятся до остальных участников институциональных отношений, так и определенных способов, технологий и институциональных механизмов, посредством которых эти интересы отстаиваются и проводятся в жизнь.

Особенностью сформированной в настоящий момент модели взаимоотношений является отсутствие в ней прямого участия государства, как определяющего игрока в вопросах регулирования аудиторской деятельности, и существенная роль в институциональном оформлении аудиторской деятельности аудиторского сообщества.

В качестве внешнего коллективного участника взаимоотношений здесь рассматривается общество в целом, роль которого заключается не столько в регулировании, сколько в обеспечении неких общих ориентиров функционирования существующей институциональной структуры и стабильности условий аудиторской деятельности. Являясь коллективно сформированным агентом, общество формирует только общие целевые установки и посредством законодательных, культурных, политических институтов оказывает воздействие на остальных заинтересованных лиц и участников аудиторской деятельности. Отметим, что в качестве агента, представляющего общественные интересы, как правило, выступает государство. В условиях политической демократии и децентрализации регулирования аудиторской деятельности представление общественных интересов может делегироваться иным институционализированным структурам, в частности, саморегулируемым организациям.

Значимым агентом выступает аудиторское сообщество, являющееся прямым своеобразным посредником между представителями аудиторского бизнеса и прочи-

ми участниками институциональных отношений. В соответствии со сложившейся моделью основная роль аудиторского сообщества является определение основного содержания и рамок аудиторской деятельности. Консолидация аудиторского сообщества осуществляется преимущественно в рамках СПО, которым переданы полномочия в сфере регулирования аудиторской деятельности и обеспечения качества аудита в целом.

Едва ли не с самого возникновения аудита как профессионального вида деятельности встал вопрос об обеспечении качества аудиторских проверок. Этот вопрос является ключевым в понимании процессов институализации аудиторской профессии, которые в течение XX в. привели к формированию современного института аудита. Функционирование последнего может быть охарактеризовано не только сложной системой регулирования, но и возрастающей стандартизацией аудиторских процедур наряду с повышением уровня профессиональных и этических требований к аудиторам.

Следует отметить, что в отношении качества аудита преобладающей остается позиция, отраженная в двух действующих стандартах аудиторской деятельности, связанных с обеспечением контроля качества аудита, №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» и №34 «Контроль качества услуг в аудиторской организации». Напрямую это понятие там не определяется, однако исходя из анализа текста п. 2 ПСАД №34 можно сделать вывод, что качества аудита рассматривается исключительно как результат полного следования аудиторами при проведении проверок требованиям, установленным соответствующими федеральными или внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также определенными условиями аудиторских заданий.

Ограниченность такого определения качества аудита очевидна, поскольку во внимание принимается лишь техническая сторона вопроса. Кроме того, в большинстве случаев рассмотрение какого-либо понятия как функции единственного аргумента, например качества аудита с позиции только соответствия специальным требованиям аудиторского регулирования, является неверным методологически.

Поэтому, более взвешенным и обоснованным является комплексный подход, предложенный С.М. Бычковой и Е.Ю. Итыгиловой, которые рассмотрели семь различных позиций к определению качества аудита [1, с. 7-9]:

1. Качество аудиторских услуг и качество аудиторского заключения является прямым результатом профессиональной компетентности и опыта аудитора.
2. Качество в аудите определяется рейтингом аудиторской фирмы, который учитывает такие позиции, как, например, конкурентные преимущества, показатели финансовой деятельности, продолжительность работы на рынке аудиторских услуг, опыт и квалификация аудиторов, количество клиентов, размер компании.
3. Качество аудита – это соответствие требованиям аудиторских стандартов и других нормативных актов по аудиторской деятельности.
4. Измерение качества с позиции оказанной аудиторской услуги.
5. Качество аудита определяется сочетанием соответствия одновременно затрат и стоимости.
6. Качество аудита, как результат участия потребителя в оценке качества аудиторской проверки.
7. Качество – это соответствие скрытым потребностям клиентов.

Вместе с тем, использование семи предложенных выше подходов также представляется избыточным. На взгляд автора, определение качества аудита следует

ограничить наиболее существенными элементами, не дублирующими друг друга. При этом основным требованием должно выступать то, что с одной стороны в нем должно найти отражение необходимость соблюдения требований регулирующих структур, с другой – понимание того, что качество аудита в значительной мере определяется ожиданиями пользователей аудиторских услуг относительно конечного результата.

Соответственно, на концептуальном уровне целесообразно рассматривать две дополнительные, но самодостаточные по отношению друг к другу функции, через которые можно определять качество аудита достаточно полно: соответствия и соблюдения. «Соответствие» предполагает совпадение ожидаемых и наблюдаемых действий и результатов проведения аудита. Под «соблюдением» следует понимать строгое следование признанным стандартам и схемам, а также нормативным регулирующим предписаниям, отклонение от которых расценивается как нарушение действующих требований регулирования аудиторской деятельности.

Таким образом, понятие качества аудита может быть представлено как:

- соответствие ожиданиям основных групп пользователей – предполагающее, что 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 методик осуществления проверки, а также Кодекса профессиональной этики.

На основе такого подхода качество аудита можно упрощенно рассматривать по дискретной шкале выполнения либо невыполнения обоих рассматриваемых условий (табл. 1).

Таблица 1

**ФОРМАЛЬНОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВА АУДИТА**

Принципы, стандарты и правила аудита	Ожидания пользователей	
	Несоответствие	Соответствие
Несоблюдение	Низкое качество аудита	Реальное качество аудита нуждается в уточнении
Соблюдение	Реальное качество аудита нуждается в уточнении	Высокое качество аудита

Анализ табл. 1 показывает, что в спектре возможных оценок качества аудита существует две граничные ситуации, где реальное качество аудита не может быть оценено однозначно. Это во многом связано с несопадением критериев качества со стороны исполнителя – аудиторской фирмы, находящейся под сильным давлением требований нормативного регулирования и конечного потребителя, заинтересованного скорее в конечном результате аудиторской проверки, а не в увеличении ее сложности. Расхождение критериев оценки приводит к проблеме их согласования.

В первой ситуации при формально полном соблюдении основных регулятивных требований, результаты проведенного аудита в силу ряда объективных и субъективных причин не удовлетворяют ожиданиям пользователей. Ошибочное аудиторское заключение может быть предоставлено и в том случае, когда аудитор следовал общепринятым стандартам аудита.

Это становится возможным, как в случае неквалифицированных действий, допущения аудиторами серьезных ошибок и невыявления ими существенных искажений в учете, так и в результате завышенных ожиданий пользователей (преимущественно прямых заказчиков аудита) относительно результатов проведенной аудиторской проверки. Следует отметить, что завышенные ожидания пользователей зачастую имеют субъективный характер и напрямую связаны с необходимостью решения текущих управленческих проблем. Наличие завышенных или необъективных ожиданий зачастую приводит к конфликту интересов, что может отрицательно сказаться на качестве проводимого аудита.

Вторая ситуация является как бы зеркальной по отношению к предыдущей. В ней при выполнении условия соответствия ожиданиям пользователей не выполняется требование полного соблюдения регулятивных требований. Причины этого могут иметь различный характер, но в первую очередь они связаны с экономическими или организационными вопросами. Если не брать во внимание случаи недостаточной квалификации или плохой организации работ по проведению аудиторской проверки, в нормальных условиях прямое несоблюдение либо неполное соблюдение регулятивных требований аудиторами связано с заниженными требованиями клиента к качеству проводимого аудита. Последнее зачастую проявляется в заниженных расценках на проведение аудита, не покрывающих издержек аудитора. Поскольку затраты проведения аудиторской проверки в этом случае превышают доход от заключения договора, аудиторы сознательно идут на риск неполного соблюдения требований аудиторских стандартов, в первую очередь связанных с аудиторской выборкой и полнотой сбора аудиторских доказательств.

Именно для данной ситуации характерно появление «теневых» аудиторских схем, когда за небольшое вознаграждение выдается аудиторское заключение без какой-либо проверки либо с проверкой, но в минимально возможном объеме. Вместе с тем дать однозначно отрицательную оценку уровня качества проводимого аудита в этой ситуации может оказаться затруднительно. Так, вполне возможна ситуация, когда аудиторское заключение, выданное в результате неполной аудиторской проверки, отражает реальный уровень достоверности аудируемой отчетности. Сюда же примыкает и случай, когда аудиторская проверка проводится, и клиент получает ряд полезных предложений по улучшению ведения бухгалтерского учета, но вид аудиторского заключения оговорен заранее (как правило, положительное безусловное или с оговорками). Следует отметить, что такие ситуации характерны и для западной аудиторской практики, что подтверждается, например, случаем с Энроном. Такие схемы с одной стороны способствуют сохранению спроса на аудиторские услуги при условии его эластичности по качеству, но с другой влекут за собой падение доверия в обществе к институту аудита [101, с. 48].

Таким образом, качество аудита далеко не всегда может быть однозначно определено в терминах соблюдения формальных предписаний регулирования аудиторской деятельности, поскольку всегда существует ряд значимых дополнительных факторов, определяющих как конечные ожидания пользователей аудируемой финансовой отчетности относительно результатов проведенного аудита, так и внутреннюю

мотивацию аудиторов к обеспечению необходимого качества аудита.

Чтобы учесть последнее обстоятельство в предлагаемое определение следует ввести дополнительный элемент, указывающий на влияние существующих институциональных условий и предполагающий для аудиторов необходимость следования общепринятым образцам поведения и преобладающим в обществе культурным и социально-значимым поведенческим императивам. Это означает, что на индивидуальном уровне аудитор должен разделять преобладающие в данной институциональной и социо-культурной среде нормы, обычаи, ограничения, табу, социальные предписания. Данное условие 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 учтенным фактор воздействия внешней институциональной среды, определяющей общие условия осуществления аудиторской деятельности.

Внесенное дополнение позволяет расширить возможности исследования вопроса качества аудита, который следует теперь рассматривать не только в рамках действующей системы внешнего и внутреннего регулирования аудиторской деятельности, но и с точки зрения эффективности функционирования внешней институциональной среды. На концептуальном уровне понятие качества аудита можно представить в виде обобщенной графической схемы, охватывающей все уровни его рассмотрения (рис. 3).

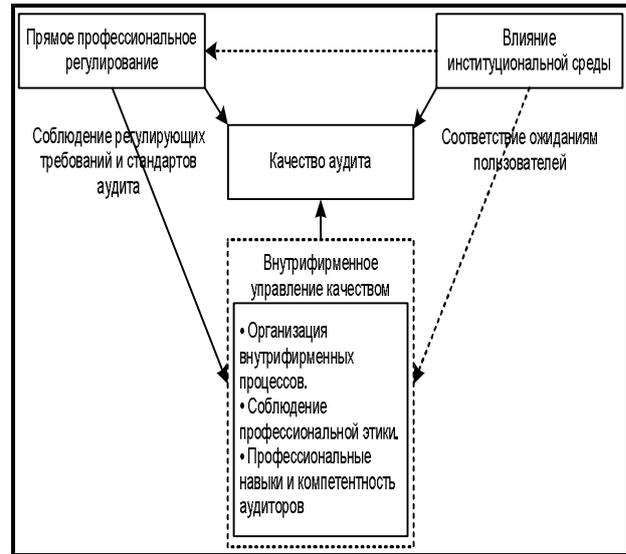


Рис. 2. Концептуальное представление понятия качества аудита

Российский аудит изначально формировался в обстоятельствах, которые в той или иной степени деформировали аудиторскую практику, которая первоначально складывалась в неблагоприятных условиях реформирования российской экономики и становления рыночных институтов. В условиях нестабильности и высокой неопределенности окружающей институциональной среды институт аудита подвергался воздействию многочисленных внешних факторов, влияние которых приводило к отклонениям реальной практики аудита от некоей идеальной модели, заложенной в аудиторских стандартах.

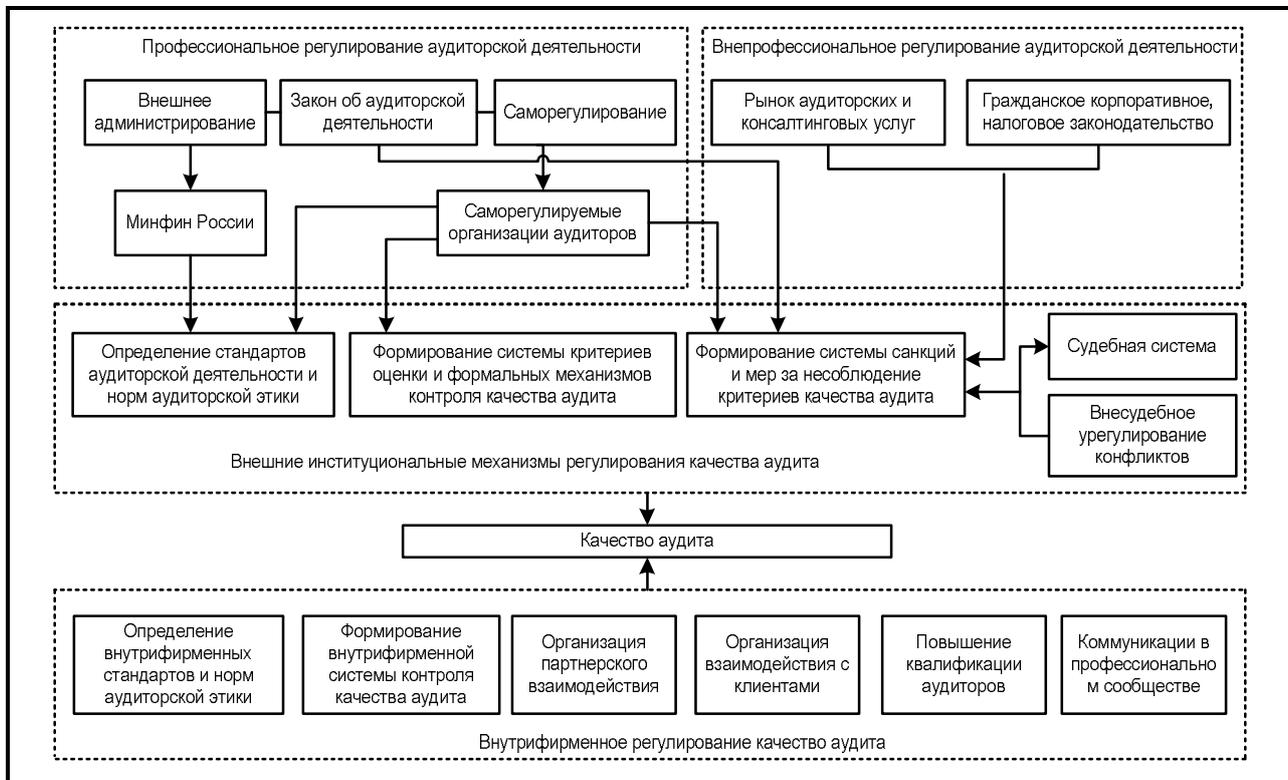


Рис. 3. Обеспечение качества аудита в системе регулирования аудиторской деятельности

Важным компонентом институционального оформления аудиторской деятельности является наличие развитой и сложной системы регулирования. Связь процедур и процессов институционального регулирования с вопросом качества аудита имеет сложную природу. На основе проведенного выше анализа различных форм и способов регулирования аудиторской деятельности можно сформировать единую концептуальную схему процесса обеспечения качества аудита посредством действующих трех типов институциональных регулирующих механизмов: административного типа, рыночных и внутреннего саморегулирования (рис. 3).

Как видно из схемы, представленной на рисунке 3, существенное значение в вопросе обеспечения качества аудита играют не только внешние, но и внутренние институциональные структуры. Группируя на более глубокой основе элементы рассматриваемой схемы, можно локализовать и выделить несколько иерархически упорядоченных уровней, на которых понятие качества аудита может рассматриваться с единой образной позиции.

- Макросистемный уровень – качество аудита рассматривается как некая общая оценка аудиторской деятельности в целом, с точки зрения соблюдения интересов различных общественных групп в более информационно открытой и прозрачной экономической системе.
- Микросистемный уровень – понятие качества определяется на уровне аудиторской компании, руководство которой определенным образом выстраивает работу своих служб и подразделений, распределяет время и координирует действия аудиторов, организует собственные структуры консультационной и информационной поддержки, внутреннего контроля и мониторинга качества аудиторских проверок, тем самым определяя свои позиции на аудиторском рынке.
- Аудиторский проект – любую аудиторскую проверку можно рассматривать с позиции проектной методологии, как индивидуально реализуемый проект. Очень часто понятие качества аудита сводится именно к этому уровню рассмотрения. Качество аудита здесь может рассматриваться как внутренняя характеристика оказываемых аудиторской компанией услуг. При этом, к внешним факторам, определяющим качество аудита, таким как соблюдение стандартов аудита, рыночная дисциплина и т.д., добавляется целый ряд внутренних, включающих в себя правильное планирование, грамотное распределение ресурсов, возможность оказания дополнительных услуг и т.д.
- Персональный уровень – определяется индивидуально путем оценки личной профессиональной компетенции, опытом и персональными особенностями аудитора.

Отметим, что задействованные в обеспечении качества институциональные механизмы становятся все более «тонкими» и разнообразными при переходе от верхнего уровня к более нижним. Это определяется тем, что при переходе от уровня к уровню меняется субъект регулирования – если на макросистемном уровне регулированию подлежит аудиторская деятельность в целом, то на последнем уровне это оказывается конкретный аудитор. Таким образом, смена уровня рассмотрения предполагает, что будут задействованы новые регулирующие и мотивирующие институциональные механизмы. Соответственно, с методологической точки зрения выделение уровней, на которых может рассматриваться понятие качества аудита, позволяет разграничить соответствующие им способы и формы обеспечения качества аудиторской деятельности.

В заключение отметим, что немаловажное значение для понимания функционирования системы институционального регулирования аудита и ее роли в обеспечении качества аудита, играет понятие внешней институциональной среды. Институциональная среда представляет собой совокупность институтов и культурных императивов, в совокупности поддерживающих существующую структуру института аудита. На рассматриваемой схеме она не определена явно, но ее значение невозможно переоценить, поскольку без нее институт аудита окажется не в состоянии обеспечить необходимое качество аудиторской деятельности.

На основе схемы, представленной на рис.3 можно наглядно показать, что использование исключительно административных мер обеспечения качества аудита в рамках действующей структуры профессионального регулирования всегда будет недостаточным, поскольку всегда существует неопределенность внешней институциональной среды и имеют место элементы аудиторской деятельности, прямое регулирование которых оказывается либо затруднительным, либо невозможным. Поскольку институциональная структура регулирования аудиторской деятельности строится на основе как формальных, так и неформальных институтов, важнейшим условием обеспечения качества аудита на любом уровне рассмотрения является равновесие и комплементарность между этими элементами.

Только вся совокупность профессиональных, рыночных и управленческих механизмов даст возможность обеспечить необходимое качество аудита и повысить значимость аудиторской деятельности в рамках всего общества.

## Литература

1. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Контроль качества аудита. – М.: Эксмо, 2008.
2. Герасимова Н.В. О развитии бухгалтерского учета и аудита // Все для бухгалтера, 2009, № 2.
3. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты. – М.: Современная экономика и право, 2000.
4. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. – М.: Элит 2000, Юнити-Дана, 2002.
5. Гутцайт Е.М. Методологические проблемы аудита // Аудиторские ведомости, 2002, № 1 - 12.
6. Коллонтай В.М. Феномен института как объект научного осмысления// в кн.: Экономическая теория в XXI в. - 4(11): Институты экономики/ под ред. Ю.М.Осипова, В.С.Сизова, Е.А.Зотовой. – М.: Экономистъ, 2006 г.
7. Корнаи Я. Бюрократия и рынок // Вопросы экономики, 1989, №12
8. Лаптев Ю. Минфин распределяет полномочия // Аудит, 2004, № 3
9. Ошурков А.В. МАП сомневается // Аудит, 2004, № 1.
10. Ростовцева Л.И. Понятие институт в социологической и экономической науке// в кн.: Экономическая теория в XXI в. – 4(11): Институты экономики/ под ред. Ю.М.Осипова, В.С.Сизова, Е.А.Зотовой. – М.: Экономистъ, 2006 г.
11. Толмачева Э. От отдельных норм - к основополагающему закону // Закон, 1994, № 7
12. Шеремет А.Д. Необходима четкая регламентация аудиторской деятельности// Экономика и жизнь, 1995, № 44.
13. Экономическая теория в XXI в. - 4(11): Институты экономики/ под ред. Ю.М.Осипова, В.С.Сизова, Е.А.Зотовой. – М.: Экономистъ, 2006 г.
14. Power M. Audit Society: Rituals and Verification. – Oxford: Oxford University Press, 1999

**Ключевые слова**

Аудиторская деятельность; качество аудита; институт аудита; профессиональное регулирование; механизмы регулирования; заинтересованные стороны.

*Панков Виктор Васильевич*

*Акаимова Нина Викторовна*

*Кожухов Владимир Леонидович*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Актуальность темы. Несмотря на то, что относительно недавно с принятием закона 307-ФЗ система нормативного регулирования аудиторской деятельности претерпела очередные изменения, вряд ли можно их считать окончательными и не требующими обсуждения. Напротив, в аудиторском сообществе появились новые вопросы и ставятся новые задачи. Но вместе с тем, ряд проблем и вопросов, волнующих аудиторское сообщество, не только сохранил свою остроту, но и обрел дополнительное значение.

Одной из таких проблем является проблема обеспечения качества аудита. Несмотря на множество публикаций по данной тематике, как правило, они носят технический характер, и в них оказывается опущен один важный аспект, связанный с аудиторской деятельностью вообще и проблемой качества аудита в частности. Этот аспект связан с институциональной оформленностью аудиторской деятельности. Данная статья позволяет в какой-то мере восполнить этот пробел и дать представление об институциональной структуре современного аудита.

Отсутствие, за редким исключением, научных работ по исследованию института аудита, необходимость создания целостной, научно обоснованной концепции институционального регулирования аудиторской деятельности и определения характера её влияния на качество аудита предопределила актуальность темы настоящей статьи.

Научная новизна и практическая значимость исследования. Понимание природы и характера существующих институциональных форм и способов регулирования аудиторской деятельности дает возможность по новому оценить эффективность их функционирования. В статье показывается, как действующая институциональная система регулирования способна обеспечить необходимое качество аудита. При этом, особо выделены рыночные и правовые институты, действие которых в ряде случаев может оказаться решающим стимулом соблюдения (несоблюдения) требований к качеству.

В работе показано, что только вся совокупность профессиональных, рыночных и управленческих механизмов даст возможность обеспечить необходимое качество аудита и повысить значимость аудиторской деятельности в рамках всего общества.

Следует отметить особенность авторского подхода к определению базовых понятий. В частности, в статье впервые дается определение института аудита, который рассматривается как совокупность формальных и неформальных норм, правил и стандартов, определяющих рамки взаимодействия различных субъектов относительно осуществления аудиторской деятельности. Также, самостоятельную трактовку получает понятие качества аудита, которое раскрывается через две дополнительные, но самодостаточные по отношению друг к другу функции: соответствие (совпадение ожидаемых и наблюдаемых действий и результатов проведения аудита) и соблюдение (строгое следование признанным стандартам и схемам, а также нормативным регулирующим предписаниям, отклонение от которых расценивается как нарушение действующих требований регулирования, аудиторской деятельности).

Статья имеет прежде всего теоретическое значение. В частности, заслуживает внимания представленное в ней обоснование необходимости и возможности применения институционального подхода к подобному рода исследованиям. Кроме того, данное исследование позволяет более глубоко на теоретическом уровне представить взаимосвязь действующих институциональных структур регулирования и рассмотреть их влияние на качество аудита.

Замечания. Некоторые положения статьи нуждаются, в более развернутом обосновании. В частности, вопрос о связи институциональных механизмов регулирования с качеством аудита следовало рассмотреть подробнее, остановившись на внепрофессиональных формах и способах регулирования.

Заключение. Статья представляет собой теоретическое осмысление проблемы регулирования аудиторской деятельности и обеспечения качества аудита с позиции институционального подхода. Продолжение исследований в данном направлении представляется перспективным и позволяет в будущем получить интересные исследовательские результаты. В целом, статья заслуживает положительного отзыва и может быть опубликована.

*Чайковская Л.А., д.э.н., профессор, зав. кафедры «Налогов и налогообложения» РЭУ им. Г. В. Плеханова*

**4.2. INSTITUTIONAL REGULATION MECHANISMS OF AUDITING AND SUPPORTING OF AUDIT QUALITY**

V.V.Pankov, Ph.D., Professor, Chief-Manager of Faculty of Accounting and Auditing;

N.V. Akaemova, Post-graduate Student of Faculty of Accounting and Auditing;

V.L. Kojukhov, Post-graduate Student of Faculty of Accounting and Auditing

*REU G.V. Plehanova*

In the article necessity of consideration of auditor activity is proved as institutionally issue. In this regard the author's treatment of concept of audit institution is given, and the interrelation of process by formation of audit institution with institutionalisation of concept of audit quality is considered. Based on this analysis we introduce a strict formulation of the concept of audit quality and show how the required quality of the audit can be achieved through a modern system of institutional regulation of auditing.

**Literature**

1. S.M. Bychkova, E.J. Ityilova. Audit quality control. – M: AST, 2008.
2. N.V. Gerasimova. On the development of accounting and auditing / All for accountants, 2009, №2.
3. E.M. Gutsayit. Auditing methodological problems / Audit Statements, 2002, №1 – 12
4. E.M. Gutsayit. Auditing: Concepts, issues, efficiency, and standards. – M.: Elit 2000, Unity-Dana, 2002.
5. Gutsayit E.M. Auditing: Concepts, issues, standards. – M.: Modern Economics and Law, 2000
6. V.M. Kollontai. The phenomenon of the institute as an object of scientific understanding. – in: Economic theory in the XXI century. – 4 (11): The Institute of Economics, U.M. Osipov, V.S. Sizov, E.A. Zotova (eds)- M.: Economist, 2006
7. J. Komai. The bureaucracy and the market/ Voprosi Ekonomiki, 1989, №12
8. U. Laptev. Minfin allocates authority / Audit, 2004, №3
9. A.V. Oshurkov. MAP doubts / Audit, 2004, №1
10. L.I. Rostovtseva. The notion of institution in the sociological and economic science – in: Economic theory in the XXI century. – 4 (11): The Institute of Economics, U.M. Osipov, V.S. Sizov, E.A. Zotova (eds)- M.: Economist, 2006
11. E. Tolmacheva. On certain norms – to the fundamental law / Law, 1994, №7.
12. A.D. Sheremet. A clear regulation of the auditing / Business and Life, 1995, №44.
13. Economic theory in the XXI century. – 4 (11): The Institute of Economics, U.M. Osipov, V.S. Sizov, E.A. Zotova (eds)- M.: Economist, 2006.
14. M. Power. Audit Society: Rituals and Verification. – Oxford: Oxford University Press, 1999.

**Keywords**

Auditing; audit quality; audit institution; professional regulation; regulatory mechanisms; stakeholders.