

4. АУДИТ

4.1. РАЗВИТИЕ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЙ МОДЕЛИ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

Кондрашова Н.Г., к.э.н., старший преподаватель, кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Калужский филиал Финансового университета при Правительстве РФ

Статья о регулировании аудиторской деятельности в Российской Федерации, в ней рассматривается развитие российской модели регулирования с позиции институционального подхода, выделяют-ся этапы ее становления, определяется форма модели и институциональная структура регуляторов.

Институт аудита в Российской Федерации развивался эволюционным путем вместе с реформированием экономической системы. Возникший в период перестройки, он прошел несколько этапов развития и утвердился как самостоятельный экономический институт и неотъемлемая часть инфраструктуры современной экономики.

Понятия «аудит» и «аудиторская деятельность» были разграничены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, однако длительное время в нормативном определении это разграничение отсутствовало, и эти понятия употреблялись как синонимы. Поэтому, рассматривая аудиторскую деятельность как экономический институт, будем говорить об институте аудита, рассматривая его в более широком контексте, охватывающем оба этих понятия.

Среди многих научных исследований сущности аудиторской деятельности можно выделить работы А.Д. Шеремета, который подчеркивает, что аудит – это не столько проверка финансовой отчетности, сколько всеобъемлющий анализ деятельности (бизнеса) [7, с. 64-69].

А.А. Савин и И.А. Савин, рассматривая классификацию аудита на основе различных критериев, исходят из трактовки понятия «аудит» как синонима понятия «контроль» [6, с. 13].

Р.П. Булыга и М.В. Мельник рассматривают концепцию «узкого» и «широкого» взгляда на аудит и видят будущее аудита в переходе от проверки соблюдения бухгалтерских стандартов и правил предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности к процессу оценивания бизнеса и соответствия информации общепринятым критериям [4, с. 70-71].

В рамках институциональной теории, где институты трактуются как определенные правила и нормы, аудиторская деятельность как экономический институт представляет собой комплекс формальных и неформальных правил, норм и стандартов, формирующих основное содержание аудиторской деятельности, и механизмов, обеспечивающее их соблюдение и действие на практике [5, с. 9]. Поэтому ключевую роль в механизме регулирования ауди-

торской деятельности играет ее институциональность, предусматривающая установление норм и правил. На содержании и структуре регулирования аудиторской деятельности отразился переход отечественной экономики к рыночному типу развития, когда оно в условиях рыночной экономики осуществляется посредством государственного и рыночного регулирования. При этом рыночное регулирование предполагает воздействие стихийных, спонтанных процессов, возникающих во внешней (по отношению к аудиторским организациям) экономической среде, характеризующейся неопределенностью и некоторой долей непредсказуемости, а государственное – как прямое воздействие государства на осуществление аудиторской деятельности. Для ослабления побочных эффектов рыночного влияния государство устанавливает нормы, правила и контроль за их выполнением.

В современных экономических условиях происходит сближение этих двух типов регулирования, формируются промежуточные формы, устанавливаются более тесные контакты между государственным и негосударственным сектором для рационализации отношений между государством и экономическими субъектами.

Государство устанавливает «правила игры» участников аудиторской деятельности. Оно через уполномоченные федеральные органы вырабатывает государственную политику в этой сфере деятельности, принимает нормативно-правовые акты, осуществляет внешний контроль качества работы.

Промежуточной формой между государственным и рыночным регулированием является саморегулирование. В соответствии с Федеральным законом «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. №315-ФЗ под саморегулированием понимается «самостоятельная и инициативная деятельность, которая осуществляется субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил» [1]. При этом государство при этой форме регулирования выполняет функции арбитра в отношениях между саморегулируемыми организациями и потребителями без непосредственного прямого вмешательства.

Саморегулирование также устанавливает определение «правил игры» участников рынка, включая санкции за нарушение этих правил и механизмы разрешения конфликтов между участниками рынка, однако эти правила распространяются только в пределах сообщества, не затрагивая деятельности не членов этих организаций. Нормы саморегулирования могут дополнять, расширять или даже ужесточать нормы государственного регулирования. То есть саморегулирование – это регулирование, осуществляемое самими экономическими агентами для учета интересов их предпринимательской деятельности.

Смешанной формой государственного регулирования и саморегулирования является сорегулирование, организуемое для согласования расхождений интересов государства и делового сообщества. В.Д. Андрианов считает, что под сорегулированием, как правило, «понимается совместное участие в процессе регулирования государства и различных рыночных агентов и организаций» [3, с. 304]. «Зачастую элементы сорегулирования формируются путем введения в государственные регулирующие органы представителей бизнеса или общественности» [3, с. 305]. В аудиторской деятельности сорегулирование осуществляет Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе (УФО).

Отсутствие опыта регулирования предпринимательства в РФ вызвало необходимость формирования собственной модели регулирования аудиторской деятельности, исходя из совокупности правил и норм, изложенных в соответствующих законодательных, нормативных и других актах, формирующих правила на рынке аудиторских услуг и определяющих условия функционирования субъектов на нем. Одна часть правил – это нормы государственного регулирования, другая – нормы саморегулирования. Их содержание составляет систему мер регулирования отношений в ходе аудиторской деятельности.

Становление и развитие российской модели регулирования аудиторской деятельности условно можно разделить на несколько этапов.

Первый этап – 1987-2001 гг., создание. Это период перестройки и зарождения рыночных основ экономики в конце 1980-х гг., когда рыночные принципы функционирования субъектов экономической деятельности внедрялись в отрасли государственного монополизма. Формирование и развитие модели регулирования шло одновременно с процессом становления российского рынка аудиторских услуг.

Система государственного регулирования развивалась инерционно, как реакция на объективные условия. Вновь созданные негосударственные аудиторские фирмы, обладающие иной финансовой природой и принципиально отличающиеся от государственных организаций, требовали иного подхода в вопросах регулирования. Отношения на рынке аудиторских услуг стали носить спонтанный, порой нерегулируемый характер.

В это время наблюдается быстрый рост количества аудиторских фирм, сотрудники которых не обладали профессиональными знаниями и опытом. Это происходило на фоне формирующейся институциональной базы коммерческого аудита, что стало одной из причин проведения некачественного аудита. Сложившаяся ситуация была вызвана отсутствием необходимых регулирующих норм аудиторской деятельности, которые препятствовали бы проникновению непрофессиональных агентов на рынок аудиторских услуг. То есть институциональные основы аудиторской деятельности не соответствовали объективным экономическим условиям. Эта ситуация была изменена принятием в 2001 г. закона «Об аудиторской деятельности». Таким образом, период с 1987 по 2001 гг. можно определить

как первый этап формирования российской модели аудиторской деятельности – ее создание.

Второй этап: 2001-2008 гг. – формирование. С момента вступления в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ начинается новый этап развития регулирования аудиторской деятельности, приведение в соответствие законодательной и нормативной базы. Государство своими действиями формирует институциональную структуру аудиторской деятельности.

На базе правил (стандартов) 1-го поколения, действовавших с 1996 по 2000 гг., не являвшихся правовыми актами, разрабатываются и утверждаются постановлением Правительства РФ правила (стандарты) аудиторской деятельности как единые нормативные базовые требования к качеству и надежности аудита.

На данном этапе осуществляется государственное регулирование аудиторской деятельности, функции которого возложены на УФО государственного регулирования аудиторской деятельности. При УФО для учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности создается Совет по аудиторской деятельности. Вводится лицензирование, для обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов (аудиторов и аудиторских организаций) и защиты их интересов создаются аккредитованные аудиторские объединения.

Третий этап: 2009 г. – по настоящее время – совершенствование. Совершенствование модели регулирования аудиторской деятельности происходит непрерывно, так как институт аудита находится в постоянном развитии. На этом этапе происходит приведение системы регулирования в соответствие со сложившимися макроэкономическими условиями, переход от государственного регулирования к комплексному механизму государственного и саморегулирования в сочетании с сорегулированием. В настоящее время в РФ сформирована смешанная модель регулирования аудиторской деятельности. Правовую основу ее составляет национальное законодательство аудиторской деятельности и саморегулирования. Полностью изменена система аттестации аудиторов, стандартов аудиторской деятельности и контроля качества.

Центральным звеном модели регулирования выступает государство, реализующее свои регулирующие функции через уполномоченные федеральные органы (УФО, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору, УФОКН). Саморегулирование аудиторской деятельности осуществляют саморегулируемые организации аудиторов (СРОА), а функции сорегулирования – смешанного регулирования – осуществляет Совет по аудиторской деятельности при УФО. Институциональная структура (организационная форма) регуляторов представлена на рис. 1.

Представленная на рис. 1 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. Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет УФО – Министерство финансов РФ, в котором создан специальный Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности. УФОКН – Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) осуществляет внешний контроль качества работы аудиторских организаций, осуществляющих обязательный аудит.

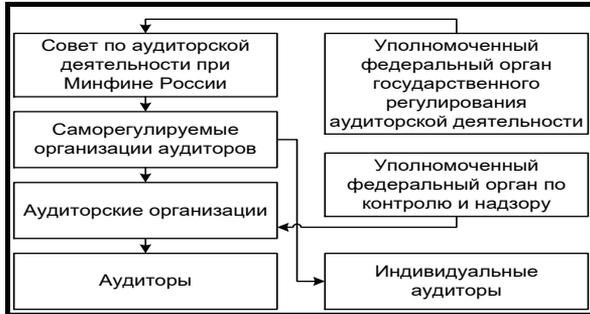


Рис. 1. Институциональная структура регуляторов аудиторской деятельности в РФ

Функции саморегулирования аудиторской деятельности осуществляют аудиторские организации.

«Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов. Членство в одной из СРОА является обязательным условием осуществления аудиторской деятельности коммерческих аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» [2].

Функции смешанного регулирования аудиторской деятельности осуществляет новая структура в системе органов регулирования аудиторской деятельности в РФ – Совет по аудиторской деятельности при УФО, в состав которого входят представители бизнеса. Подготовку решений Совета по аудиторской деятельности осуществляет его рабочий орган, состав и численность которого утверждает Министерство финансов РФ.

В табл. 1 представлены функции государственного регулирования, саморегулирования и сорегулирования, установленные Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

Таблица 1

ФУНКЦИИ РОССИЙСКИХ РЕГУЛЯТОРОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Регуляторы	Функции
УФО – Министерство финансов РФ	Вырабатывает государственную политику в сфере аудиторской деятельности; принимает нормативные правовые акты, регулирующие аудиторскую деятельность; ведет государственный реестр СРОА, а также контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций; анализирует состояние рынка аудиторских услуг в РФ; осуществляет иные функции
СРОА	Разрабатывает и утверждает стандарты аудиторской деятельности СРОА; принимает правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекс профессиональной этики аудиторов; участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности; организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации; устанавливает требования к своим членам при осуществлении аудиторской деятельности и меры дисциплинарного воздействия; участвует в создании и деятельности единой аттестационной комиссии; сообщает в УФО об изменениях в сведениях о СРОА для внесения в государственный реестр СРОА; представляет в УФО отчет об исполнении СРОА, ее членом или членами требований законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность; подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой СРОА, требования об обучении по программам повышения квалификации; оказывает содействие представителям Совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью СРОА; осуществляет другие функции
Совет по аудиторской деятельности	Рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности; рассматривает проекты нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению УФО; одобряет правила независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекс профессиональной этики аудиторов; определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене; вносит на рассмотрение УФО предложения о порядке осуществления УФО по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций; рассматривает обращения и ходатайства СРОА в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение УФО; осуществляет иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах

Представленные данные в табл. 1 свидетельствуют о том, что функционирование современной российской институциональной модели аудиторской деятельности обеспечивается гармоничным сочетанием государственного регулирования, саморегулирования и смешанного регулирования, с передачей некоторых функций государственного регулирования на уровень саморегулирования.

Таким образом российская модель регулирования аудиторской деятельности, возникшая в период перестройки, в ходе своего развития прошла несколько этапов:

- 1987-2001 гг. – создание;
- 2001-2008 гг. – формирование;
- с 2009 г. – совершенствование.

В настоящее время в РФ сформирована смешанная модель регулирования аудиторской деятельности, в которой гармонично сочетаются государственное регулирование, саморегулирование и смешанное регулирование; где полномочия государства и делового сообщества разделены, а обеспечение общественных интересов осуществляет смешанный орган регулирования, о чем свидетельствует институциональная структура регуляторов аудиторской деятельности. Центральным звеном модели является государство, реализующее свои регулирующие функции через УФО. Саморегулирование аудиторской деятельности осуществляют СРОА, а функции смешанного регулирования (сорегулирования) осуществляет Совет по аудиторской деятельности.

Литература

1. О саморегулируемых организациях [Электронный ресурс] : федер. закон от 1 дек. 2007 г. №315-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Андрианов В.Д. Эволюция основных концепций регулирования экономики от теории меркантилизма до теории саморегуляции [Текст] / В.Д. Андрианов. – М. : Экономика, 2008. – 326 с.
4. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития [Текст] : монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник; под ред. Р.П. Булыги. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
5. Кондрашова Н.Г. Концептуальные положения институционального аудита [Текст] : монография / Н.Г. Кондрашова. – Калуга : ИП Стрельцов И.А., 2015. – 104 с.
6. Савин А.А. Аудит [Текст] : учеб. пособие / А.А. Савин, И.А. Савин. – М. : Курс ; ИНФРА-М, 2012. – 512 с.
7. Шеремет А.Д. Аудиторская деятельность и анализ эффективности бизнеса [Текст] / А.Д. Шеремет // Аудиторские ведомости. – 2007. – №5. – С. 64-69.

Ключевые слова

Институт аудита; регулирование аудиторской деятельности; институциональная модель регулирования; институциональная структура регуляторов.

Кондрашова Наталья Геннадьевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В настоящее время аудит стал новым институтом для нашего общества, поэтому вполне логичным представляется использование институциональной методологии для исследования различных аспектов аудиторской деятельности. Исходной теоретической предпосылкой этой методологии является определение института.

Применение институционального подхода, отражающего особенности институциональной методологии, расширяет его использование в исследованиях аудиторской деятельности и способствует поиску новых способов решения задач в этой области.

Научная новизна. Статья представляет собой теоретическое осмысление развития российской модели регулирования аудиторской деятельности с позиции институционального подхода. Исходя из содержания институциональной сущности аудиторской деятельности, определена и обоснована форма модели ее регулирования в современных условиях с использованием институциональной структуры регуляторов аудиторской деятельности в Российской Федерации, раскрыты этапы ее становления.

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 аудиторской деятельности.

Использование литературных источников. В настоящей статье были использованы: федеральные законы об аудиторской деятельности и саморегулировании, исследования 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., профессор, заместитель заведующего кафедрой «Аудит и контроль по научной работе» Финансового университета при Правительстве РФ.