

Институциональные основы аудита

Institutional Design of Financial Audit

УДК 338

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-9-11-21

И.А. Дымова, канд. экон. наук, доцент кафедры экономики, Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева

e-mail: i-dymova@mail.ru

Ю.И. Дымова, канд. техн. наук, доцент кафедры управления качеством, Кемеровский государственный университет

e-mail: dymova_uk@mail.ru

I.A. Dymova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Economics, Kuzbass State Technical University named after T.F. Gorbachev

e-mail: i-dymova@mail.ru

Yu.I. Dymova, Candidate of Technical Sciences, Associate Professor, Department of Quality Management, Kemerovo State University

e-mail: dymova_uk@mail.ru

Аннотация. В статье представлен обзор развития системы институционального регулирования аудиторской деятельности в России. Проведено сопоставление ранее принятых российских стандартов аудиторской деятельности и международных стандартов аудита, которые в настоящее время действуют на территории Российской Федерации. При этом поставлен вопрос о целесообразности введения в действие на территории Российской Федерации международных стандартов аудита и отмены российских стандартов аудиторской деятельности, которые были разработаны уже с учетом международных стандартов аудита, но на русском языке и адаптированы к российской практике учета и аудита. В статье представлена динамика количества юридических и физических лиц, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности в России и динамика их доходов за период с 2018 по 2022 г. Основываясь на восьми принципах институционального дизайна, сформулированных Э. Остром в конце XX века, авторами предложены основные принципы, необходимые при определении институциональных основ аудита, соблюдение которых обеспечит развитие аудиторской деятельности и поддержание на высоком уровне качества аудиторских услуг.

Ключевые слова: институционализация, аудиторская деятельность, аудит, стандартизация, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Abstract. The article presents an overview of the development of the system of institutional regulation of auditing activities in Russia. A comparison was made of previously adopted Russian auditing standards and international auditing standards that are currently in force in the Russian Federation. At the same time, the question was raised about the advisability of introducing international auditing standards in the Russian Federation and abolishing Russian auditing standards, which were already developed taking into account international auditing standards, but in Russian and adapted to Russian accounting and auditing practice. The article presents the dynamics of the number of legal entities and individuals eligible to carry out audit activities in Russia and the dynamics of their income for the period from 2018 to 2022. Based on the eight principles of institutional design formulated by E. Ostrom at the end of the 20th century, the authors propose the basic principles necessary for determining the institutional framework for audit, the observance of which will ensure the development of audit activities and maintaining a high level of audit services quality.

Keywords: institutionalization, audit activity, standardization, audit, accounting (financial) reporting.

Потребность исследования вопросов институционализации аудиторской деятельности в России возникла в момент появления первой аудиторской организации АО «Инаудит» 8 сентября 1987 г. в результате принятия специального постановления Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации».

За прошедший с тех пор период был создан институт аудита. При этом развитие данного сегмента рынка сопровождается постоянными изменениями состава и содержания нормативных правовых актов, обязательных для выполнения норм и правил.

Следует отметить, что с 1987 по 1993 г. аудиторская деятельность не имела правовой основы, а Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации были введены в действие указом Президента РФ с 1 января 1994 г. До настоящего времени, кроме данного указа Президента РФ и отдельных постановлений Правительства РФ, были приняты два Закона «Об аудиторской деятельности» (от 07.08.2001 № 119-ФЗ и ныне дей-

ствующий от 30.12.2008 № 307-ФЗ), проведена большая работа по стандартизации аудиторской деятельности в России. Обзор развития стандартизации аудиторской деятельности в России представлен в табл. 1.

Первое правило (стандарт) аудиторской деятельности (ПСАД) «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» был одобрен Комиссией по аудиторской деятельности (КАД) при Президенте РФ в феврале 1996 г. Затем в декабре этого же года КАД при Президенте РФ одобрила еще 11 ПСАД. В 1997 г. никаких стандартов принято не было. В 1998 г. было одобрено девять правил (стандартов) аудиторской деятельности, в 1999 г. — 14, а в 2000 г. — последние три. Таким образом, КАД при Президенте РФ одобрила всего 38 ПСАД, в разработке которых принимали участие как государственные, так и профессиональные сообщества, отечественные и зарубежные эксперты в сфере аудита.

Новые веяния в стандартизации аудиторской деятельности появились в 2002 г., когда на смену правилам (стандартам) аудиторской деятельности, одобренным КАД при Президенте РФ, стали приниматься Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД), утвержденные Правительством РФ, которые носили обязательный характер (в отличие от своих предшественников). Всего было принято 34 ФПСАД. В 2010 г. Министерство финансов РФ издает приказ, которым утверждает четыре первых федеральных стандарта аудиторской деятельности (ФСАД) — ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» и ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» и ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля». При этом отменяется действие ФПСАД 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности». Последующими приказами Министерство финансов РФ принимает три новых стандарта — ФСАД 5/2010

«Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита», ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» и отменяет действие подобных ФПСАД 13, ФПСАД 14 и ФПСАД 5. После выхода приказа Министерства финансов РФ от 18.12.2015 № 203н «Об утверждении Положения о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля» перестает существовать ФСАД 4/2010 с аналогичным названием.

В период с 2011 по 2015 г. стандартизация аудиторской деятельности не имеет какого-либо развития, остаются без изменений принятые ранее правила и нормы. В 2015 г. постановлением Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 утверждается «Положение о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации», где в п. 4 говорится о том, что документ, содержащий международные стандарты аудита, признается подлежащим применению на территории Российской Федерации, если он соответствует основам регулирования аудиторской деятельности, установленным законодательством Российской Федерации [1]. Начинается новый этап в институциональном регулировании аудиторской деятельности.

В настоящее время отменены практически все российские стандарты аудиторской деятельности и на территории Российской Федерации действуют:

- 37 международных стандартов аудита (МСА);
- пять международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ);
- два международных стандарта обзорных проверок (МСОП);
- два международных стандарта сопутствующих услуг (МССУ);
- один международный стандарт контроля качества (МСКК);
- один международный отчет о практике аудита (МОПА).

Представленная система стандартов аудиторской деятельности в Российской Федерации



Таблица 1

Развитие стандартизации аудиторской деятельности в Российской Федерации

ПСАД, одобренные КАД при Президенте РФ	ФПСАД, утвержденные постановлениями Правительства РФ	ФСАД, утвержденные приказами Минфина России	МСА, введенные в действие на территории России приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н
1	2	3	4
ПСАД 1 (Протокол 09.02.1996 № 1) Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности	ФПСАД 6 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности	ФСАД 1/2010 (Приказ от 20.05.2010 № 46н) Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности ФСАД 2/2010 (Приказ от 20.05.2010 № 46н) Модифицированное мнение в аудиторском заключении ФСАД 3/2010 (Приказ от 20.05.2010 № 46н) Дополнительная информация в аудиторском заключении	МСА 700 Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности МСА 705 Модифицированное мнение в аудиторском заключении МСА 701 Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении МСА 706 Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении
ПСАД 2 (Протокол 25.12.1996 № 6) Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий после даты составления и представления бухгалтерской отчетности	ФПСАД 10 (Постановление от 23.09.2002 № 696) События после отчетной даты		МСА 560 События после отчетной даты
ПСАД 3 (Протокол 25.12.1996 № 6) Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведенного аудита	ФПСАД 22 (Постановление от 16.04.2005 № 228) Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника		
ПСАД 4 (Протокол 25.12.1996 № 6) Перечень терминов и определений, используемых в ПСАД			
ПСАД 5 (Протокол 25.12.1996 № 6) Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита			
ПСАД 6 (Протокол 25.12.1996 № 6) Аудиторская выборка	ФПСАД 16 (Постановление от 07.10.2004 № 532) Аудиторская выборка		МСА 530 Аудиторская выборка
ПСАД 7 (Протокол 25.12.1996 № 6) Аудиторские доказательства	ФПСАД 5 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Аудиторские доказательства	ФСАД 7/2011 (Приказ от 16.08.2011 № 99н) Аудиторские доказательства	МСА 500 Аудиторские доказательства
	ФПСАД 17 (Постановление от 16.04.2005 № 228) Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях		МСА 501 Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях

Продолжение табл. 1

1	2	3	4
ПСАД 8 (Протокол 25.12.1996 № 6) Действие аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности	ФПСАД 13 (Постановление от 07.10.2004 № 532) Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	ФСАД 5/2010 (Приказ от 17.08.2010 № 90н) Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита	МСА 240 Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности
ПСАД 9 (Протокол 25.12.1996 № 6) Документирование аудита	ФПСАД 2 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Документирование аудита		МСА 450 Оценка искажений, выявленных в ходе аудита
	ФПСАД 8 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Понимание деятельности аудируемого лица, среди, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности		МСА 230 Аудиторская документация
ПСАД 10 (Протокол 25.12.1996 № 6) Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита	ФПСАД 32 (Постановление от 22.07.2008 № 557) Использование аудитором результатов работы эксперта		МСА 265 Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля
	ФПСАД 3 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Планирование аудита		МСА 330 Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски
ПСАД 11 (Протокол 25.12.1996 № 6) Использование работы эксперта	ФПСАД 32 (Постановление от 22.07.2008 № 557) Использование аудитором результатов работы эксперта		МСА 620 Использование работы эксперта аудитора
ПСАД 12 (Протокол 25.12.1996 № 6) Планирование аудита	ФПСАД 3 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Планирование аудита		МСА 300 Планирование аудита финансовой отчетности
ПСАД 13 (Протокол 22.01.1998 № 2) Образование аудитора			
ПСАД 14 (Протокол 22.01.1998 № 2) Аналитические процедуры	ФПСАД 20 (Постановление от 16.04.2005 № 228) Аналитические процедуры		МСА 520 Аналитические процедуры
ПСАД 15 (Протокол 22.01.1998 № 2) Аудит в условиях компьютерной обработки данных			
ПСАД 16 (Протокол 22.01.1998 № 2) Существенность и аудиторский риск	ФПСАД 4 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Существенность в аудите		МСА 315 Выявление и оценка рисков существенного искажения
			МСА 320 Существенность при планировании и проведении аудита
ПСАД 17 (Протокол 15.07.1998 № 4) Внутрифирменный контроль качества аудита	ФПСАД 7 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Контроль качества выполнения заданий по аудиту		Международные стандарты контроля качества — МСКК 1 Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг
	ФПСАД 34 (Постановление от 22.07.2008 № 557) Контроль качества услуг в аудиторских организациях		МСА 220 Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности



Продолжение табл. 1

1	2	3	4
ПСАД 18 (Протокол 15.07.1998 № 4) Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности	ФПСАД 26 (Постановление от 25.08.2006 № 523) Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности		МСА 710 Сравнительная информа-ция — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность Международные отчеты о практике аудита — МОПА 1000 Особенности аудита финансо-вых инструментов
ПСАД 19 (Протокол 15.07.1998 № 4) Применимость допущения непрерывности деятельности	ФПСАД 11 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица		МСА 570 Непрерывность деятельности
ПСАД 20 (Протокол 15.07.1998 № 4) Проверка соблюдения нормативных и правовых актов при проведении аудита	ФПСАД 14 (Постановление от 07.10.2004 № 532) Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита	ФСАД 6/2010 (Приказ от 17.08.2010 № 90н) Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требова-ний нормативных правовых актов в ходе аудита	МСА 250 Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности
ПСАД 21 (Протокол 15.07.1998 № 4) Разъяснения, предоставляемые руководством проверяе-мого экономического субъекта	ФПСАД 23 (Постановление от 16.04.2005 № 228) Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица		МСА 260 Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление МСА 580 Письменные заявления
ПСАД 22 (Протокол 18.03.1999 № 2) Характеристика сопутствую-щих аудиту услуг и требова-ния, предъявляемые к ним	ФПСАД 24 (Постановление от 25.08.2006 № 523) Основные принципы феде-ральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услу-гам, которые могут предос-тавляться аудиторскими органи-зациями и аудиторами		Международные стандарты заданий, обеспечивающие уверенность — МСЗОУ 3000 Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов. МСЗОУ 3420 Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг
	ФПСАД 30 (Постановление от 25.08.2006 № 523) Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации		Международные стандарты со-путствующих услуг — МССУ 4400 Задания по выполнению согласованных процедур. МССУ 4410 Задания по компиляции
	ФПСАД 31 (Постановление от 25.08.2006 № 523) Компиляция финансовой информации		Международные стандарты обзорных проверок — МСОП 2400 Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов. МСОП 2410 Обзорная проверка промежу-точной финансовой информа-ции, выполняемая независи-мым аудитором организаций

Продолжение табл. 1

1	2	3	4
ПСАД 23 (Протокол 18.03.1999 № 2) Общение с руководством экономического субъекта	ФПСАД 12 (Постановление от 07.10.2004 № 532) Согласование условий проведения аудита		МСА 210 Согласование условий аудиторских заданий
ПСАД 24 (Протокол 18.03.1999 № 2) Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита	ФПСАД 9 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Связанные стороны		МСА 550 Связанные стороны
ПСАД 25 (Протокол 27.04.1999 № 3) Изучение и использование работы внутреннего аудита	ФПСАД 29 (Постановление от 25.08.2006 № 523) Рассмотрение работы внутреннего аудита		МСА 610 Использование работы внутренних аудиторов
ПСАД 26 (Протокол 27.04.1999 № 3) Использование работы другой аудиторской организации	ФПСАД 28 (Постановление от 25.08.2006 № 523) Использование результатов работы другого аудитора		МСА 600 Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)
ПСАД 27 (Протокол 27.04.1999 № 3) Понимание деятельности экономического субъекта	ФПСАД 15 (Постановление от 07.10.2004 № 532) Понимание деятельности аудируемого лица		
ПСАД 28 (Протокол 20.08.1999 № 5) Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности	ФПСАД 1 (Постановление от 23.09.2002 № 696) Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности		МСА 200 Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита
ПСАД 29 (Протокол 20.08.1999 № 5) Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете	ФПСАД 21 (Постановление от 16.04.2005 № 228) Особенности аудита оценочных значений		МСА 540 Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации
ПСАД 30 (Протокол 20.08.1999 № 5) Проверка прогнозной финансовой информации			МСА 810 Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности. МСЗОУ 3400 Проверка прогнозной финансовой информации
ПСАД 31 (Протокол 20.08.1999 № 5) Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность	ФПСАД 27 (Постановление от 25.08.2006 № 523) Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность		МСА 720 Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации
ПСАД 32 (Протокол 20.10.1999 № 6) Порядок заключения договоров по оказанию аудиторских услуг			
ПСАД 33 (Протокол 20.10.1999 № 6) Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов			
ПСАД 34 (Протокол 20.10.1999 № 6) Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций			



Окончание табл. 1

1	2	3	4
ПСАД 35 (Протокол 20.10.1999 № 6) Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям		ФСАД 8/2011 (Приказ от 16.08.2011 № 99н) Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам	МСА 800 Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения
ПСАД 36 (Протокол 11.07.2000 № 1) Особенности аудита малых экономических субъектов			
ПСАД 37 (Протокол 11.07.2000 № 1) Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среди компьютерной и информационной систем			
ПСАД 38 (Протокол 11.07.2000 № 1) Проведение аудита с помощью компьютеров			
	ФПСАД 28 (Постановление от 16.04.2005 № 228) Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников		МСА 505 Внешние подтверждения
	ФПСАД 19 (Постановление от 16.04.2005 № 228) Особенности первой проверки аудируемого лица		МСА 510 Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода
	ФПСАД 25 (Постановление от 25.08.2006 № 523) Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация		МСА 402 Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организацией. МСЗОУ 3402 Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации
		ФСАД 4/2010 (Приказ от 24.02.2010 № 16н) Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля	
		ФСАД 9/2011 (Приказ от 16.08.2011 № 99н) Особенности аудита отдельной части отчетности	МСА 805 Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности
			МСЗОУ 3410 Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов

Источник: составлено авторами на основании <https://www.consultant.ru> [8].

(см. табл. 1) свидетельствует о том, что из всего многообразия освещенных в них аспектов только четыре проходят через все принятые стандарты, что определяет ключевые моменты институционального регулирования аудита:

- *аудиторское заключение* (ПСАД 1 — «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности»; ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»; ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»; МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»).

- *аудиторские доказательства* (ПСАД 7, ФПСАД 5, ФСАД 7/2011, МСА 500 с аналогичными и идентичными названиями);

- *обязанности (действия) аудитора при выявление искажений, ошибок, незаконных действий* (ПСАД 8 «Действие аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности», ФПСАД 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»);

- *соблюдение аудируемым лицом требований нормативных и правовых актов* (ПСАД 20 «Проверка соблюдения нормативных и правовых актов при проведении аудита», ФПСАД 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита», МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»).

Отметим также тот факт, что КАД при Президенте РФ были одобрены стандарты, которые не нашли своего продолжения в дальнейшем процессе стандартизации — это ПСАД 5 «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита», ПСАД 15 «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», ПСАД 36 «Особенности аудита малых экономических субъектов» и ПСАД 38 «Проведение аудита с помощью компьютеров».

В силу исторических особенностей в России развитие аудиторской деятельности не было подкреплено институциональными основами, поэтому все российские стандарты аудиторской деятельности, действовавшие до 1 января 2018 г., были разработаны с учетом международных стандартов аудита, которые были адаптированы к российской практике учета и аудита. В то же время до сих пор остается без ответа принципиальный вопрос о необходимости отмены ФПСАД и ФСАД и введении на территории России МСА, которые изначально были разработаны на английском языке и, следовательно, в русскоговорящей стране всегда воспринимались через призму перевода, что затрудняет адекватное исполнение их требований в практической деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Институционализация аудиторской деятельности создала институциональные основы аудита как ключевого элемента системы независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта с целью выражения в аудиторском заключении мнения о достоверности такой отчетности. Основополагающим фактором развития аудита стало появление института обязательного аудита. Критерии обязательного аудита были введены в России для ряда экономических субъектов с 1 января 1995 г., что способствовало появлению большого количества аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Однако в настоящее время происходит обратный процесс, когда от года к году в России снижается количество аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (рис. 1). Так за период с 2018 по 2023 г. количество лиц, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности, снизилось с 4,8 тыс. до 2,7 тыс., то есть на 44%.



При этом доходы лиц, занимающихся аудиторской деятельностью, за последние пять лет практически не изменились, хотя и наблюдалась некоторая динамика как в положительную, так и в отрицательную сторону (рис. 2).

Представленные статистические данные демонстрируют определенную стагнацию в развитии аудиторской деятельности, что

требует нового подхода к выработке стратегии, норм и правил, которые в первую очередь зависят от институциональных принципов аудита.

В 2009 г. премия по экономическим наукам, учрежденная Банком Швеции в память об Альфреде Нобеле, присуждена Элинор Остром и Оливеру Уильямсону. В решении шведской академии наук особо выделены исследования

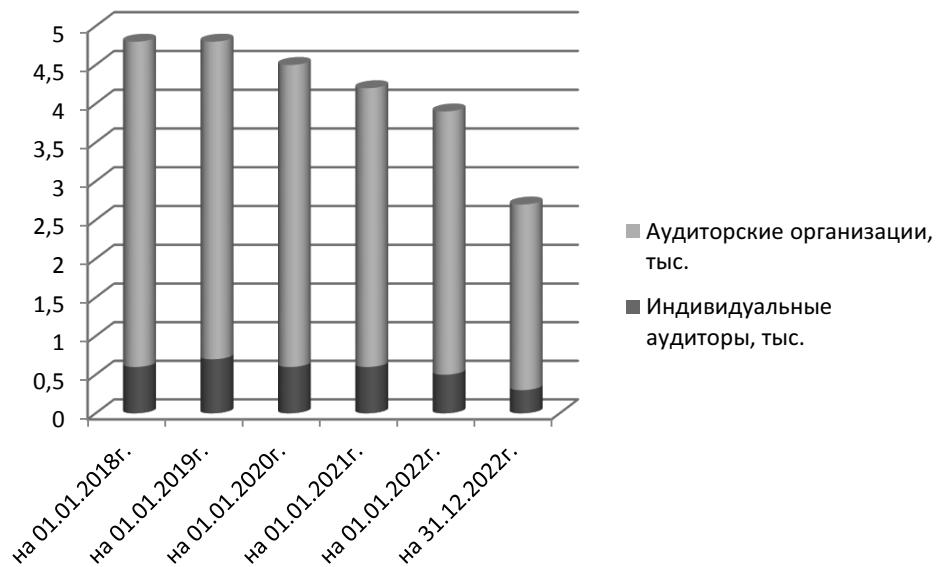


Рис. 1. Динамика количества юридических и физических лиц, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности в России, тыс. [9]

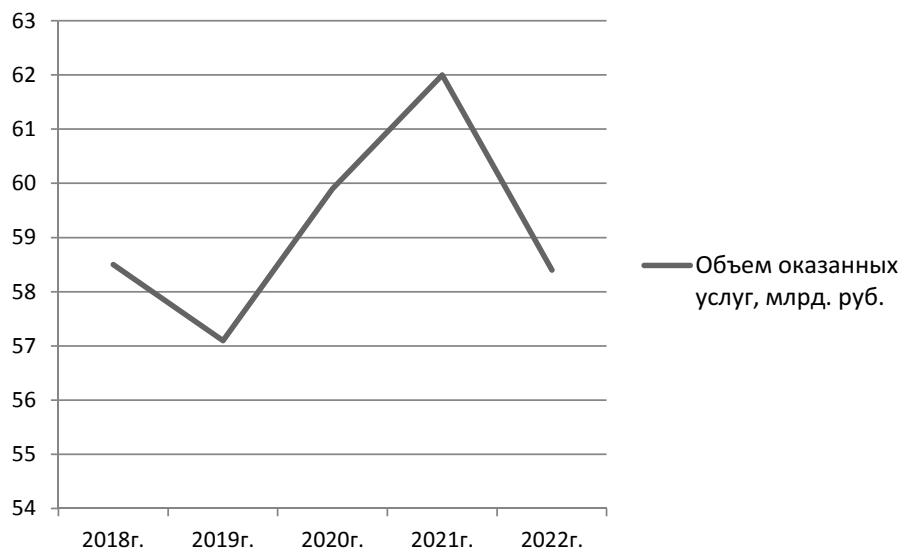


Рис. 2. Динамика доходов лиц, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности [9]

Э. Остром, посвященные ресурсам общего пользования (*for her analysis of economic governance, especially the commons*) и работы О. Уильямсона, выявляющие границы фирмы (*for his analysis of economic governance, especially the boundaries of the firm*) [3]. Заметим, что Элинор Остром за все годы существования данной премии стала первой женщиной, удостоившейся ее получения в области экономических наук.

В статье «Грамматика институтов» Э. Остром и С. Кроуфорд выделяют основные элементы, образующие институциональную конструкцию. К ним относятся: общая стратегия, нормы и правила. Здесь очень важна последовательность применяемых институциональных высказываний. В первую очередь разрабатывается общая стратегия, включающая в себя указание адресата, действия и ситуацию, на которую направлены действия. Затем определяются нормы, которые добавляют к общей стратегии такие утверждения, как «должен»,

«не должен», «может». Установление правил заключается в присоединении к предыдущим параметрам «общая стратегия» и «нормы» оговорок типа «иначе», «в противном случае» [6].

Используя данную классификацию, можно сказать, что аудиторы должны проводить аудит на высоком качественном уровне, в соответствии с заключенным договором возмездного оказания услуг с собственниками или руководством аудируемого лица; в противном случае они понесут финансовые потери и будут подвергнуты санкциям со стороны контролирующих органов. При этом аудиторы должны действовать в рамках установленных принципов. Восемь принципов институционального дизайна были сформулированы Э. Остром в конце XX века на основе анализа обширного эмпирического материала, собранного в результате проведенных полевых исследований [7].

Институциональные основы аудита строятся на аналогичных принципах (табл. 2), соблюдение которых позволит снизить предпри-

Таблица 2

Принципы, создающие институциональную основу аудита

Основа принципа	Краткая характеристика	Примечание
1. Определенность состава группы	Четкие границы группы, определяющие круг лиц, взаимодействующих в ходе финансового аудита	К участникам группы относятся: аудиторские организации и индивидуальные аудиторы; собственники, руководство, должностные лица аудируемого лица; внутренние аудиторы
2. Доступность информации	Открытый доступ к информационным ресурсам для аудиторов	Информация является определяющим ресурсом в работе аудиторов, что предполагает отсутствие ограничений доступа к источникам информации
3. Демократичность управления	Создание сетевого ресурса для получения возможности всем участникам группы высказывать свое мнение	Наличие сетевых и электронных площадок позволяет всем участникам группы высказывать личное мнение и обсуждать спорные моменты. При этом в целях индивидуального обращения должны быть доступны электронные адреса внешних аудиторов
4. Установление ответственности	Соблюдение и выполнение всеми участниками группы установленных прав и обязанностей	Для установления соответствующих прав и обязанностей участников группы дополнительно к внутренним документам аудируемого лица и к договору возмездного оказания услуг на проведение аудита должны быть приняты аудируемым лицом: «Положение о внутреннем аудите» и «Порядок взаимодействия с внешними аудиторами»
5. Соблюдение законодательства	Проведение аудита на соответствие	При проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторами постоянно отслеживается соответствие проводимых аудируемым лицом фактов хозяйственной деятельности действующему законодательству
6. Коллективное взаимодействие	Принятие и реализация решений по итогам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется всеми участники взаимодействия	По представленным аудиторами выводам и рекомендациям собственники, руководство, должностные лица аудируемого лица принимают и реализуют соответствующие мероприятия



Окончание табл. 2

Основа принципа	Краткая характеристика	Примечание
7. Применимость санкций	Наличие у аудируемого лица градуированной шкалы санкций	В целях предупреждения противоправных действий со стороны руководства и должностных лиц аудируемого лица, а также нарушения аудиторами требований соблюдения аудиторской тайны всеми участниками взаимодействия принимается к исполнению градуированная шкала санкций
8. Обязательность последующего контроля	Проверка выполнения решений, принятых по результатам проведенного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности	Р.И. Капелюшников утверждает, что эффективный информсмент обеспечивается только внешним независимым контролем [3]. Следовательно, необходимо со стороны аудируемого лица обеспечивать возможность внешним аудитором осуществлять анализ полноты и эффективности мероприятий, реализованных по результатам проведенного аудита

Источник: составлено авторами на основании [6].

нимательский и аудиторский риски, обеспечивая аудиторам возможность сохранять свое место на рынке аудиторских услуг, соблюдать собственные этические нормы, в частности такие, как честность, объективность, профессиональное поведение.

Следует отметить, что пассивность должностных лиц аудируемого лица в рамках проводимого аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности резко снижает эффективность его результатов. Аудируемое лицо в ходе аудита должно выступать не только как клиент аудиторской организации (индивидуального аудитора), но и как соучастник данного процесса. Так предложения аудиторов по ликви-

дации ошибок, недочетов и последствий злоупотреблений и мошеннических действий не имеют смысла без активного участия и взаимодействия собственников, руководителей и должностных лиц аудируемого лица.

Укрепление институциональных основ аудита позволит аудиторам в полной мере осуществлять консалтинговую поддержку аудируемого лица, обеспечивая ему помочь и сотрудничество; выражать объективное мнение об уровне внутреннего контроля и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности; поддерживать на высоком уровне качество аудиторских услуг.

Литература

1. Положение о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 11.06.2015 № 576.
2. Дмитриева И.М., Харакоз Ю.К. Основные направления государственной политики реформирования аудиторской деятельности в России // Аудитор. — 2021. — № 4. — С. 10–14.
3. Капелюшников Р.И. Экономические очерки: Методология, институты, человеческий капитал / Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики» — М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2016. — 574 с.
4. Карпова О.С., Формулевич Я.В. Проблемы нормативно-правового регулирования российского внутреннего аудита: институциональный аспект // Аудитор. — 2019. — № 11. — С. 19–22.
5. Лосева Н.А. Современная концепция развития аудиторской деятельности в России // Аудитор. — 2021. — № 1. — С. 3–10.
6. Crawford S.E.S., Ostrom E. A Grammar of Institutions // American Political Science Review. 1995. Vol. 89. №. 3. P. 582–600.
7. Ostrom E. Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action. N.Y.: Cambridge University Press, 1990.
8. <https://www.consultant.ru>
9. <https://www.mfin.qov.ru>