

РАЗДЕЛ IV. АУДИТ

УДК 657.6 – 051

РАЗВИТИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: МОДИФИКАЦИЯ ОТНОШЕНИЙ УЧАСТНИКОВ АУДИТОРСКОГО РЫНКА***М.А. Городилов, к. экон. наук, доц. кафедры учета, аудита и экономического анализа**

ГОУВПО «Пермский государственный университет», 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

Электронный адрес: gorodilov59@yandex.ru

Рассматриваются этапы развития аудиторской деятельности, формулируется проблема модификации отношений участников аудиторского рынка. На основе исторического анализа прогнозируется будущее состояние системы регулирования аудиторской деятельности в России и за рубежом.

Ключевые слова: аудит; ревизия; система регулирования аудиторской деятельности.

Аудит – атрибут рыночной экономики. Возникновение, становление и дальнейшее развитие аудиторской деятельности напрямую зависит от общеэкономических законов развития.

В мировой истории выделяют шесть этапов развития аудита.

1-й этап. Исторически обусловленное возникновение аудита. Существует несколько предположений относительно точной даты возникновения аудита. По одному из мнений, впервые бухгалтеры-аудиторы появились в Великобритании в середине XIX в. (Закон о британских компаниях 1862 г. предписывал обязательную аудиторскую проверку один раз в год), затем во Франции (1867 г. – принят закон об обязательной проверке балансов акционерных компаний особыми ревизорами, которых называли «комиссарами по счетам»). Аудит возник и в других наиболее развитых капиталистических странах в условиях концентрации производства и капитала и создания акционерных обществ. Заметим, что само возникновение аудита связано с появлением капиталистического (буржуазного) уклада в экономике.

Мог ли аудит появиться ранее первых буржуазных революций (в Нидерландах – 60-70-е гг. XVI в., в Англии – 40-80-е гг. XVII в.)? По нашему мнению, нет. Аудит – атрибут рыночной экономики. Именно буржуазные революции, ознаменовавшие глубокий кризис

феодального общества и его способа производства, развитие новых производительных сил и, как следствие, необходимость накопления капитала закономерно обусловили возникновение независимого финансового контроля на определенном этапе развития капиталистической формации.

Действительно, в условиях увеличения масштаба производства произошло разделение между управляющими и инвесторами. Собственник (инвестор) все реже непосредственно занимался производственными и финансовыми вопросами, поручая это менеджерам. Объективно возникает необходимость независимой проверки учета и отчетности, составленной наемными менеджерами, и выражения мнения о ее достоверности, а также оценки финансового состояния предприятия. Такое мнение и мог высказать аудитор. При этом целью проведения проверок становится оценка действительного финансового состояния предприятия и реального размера его прибыли.

2-й этап. Появление выборочного аудита. На рубеже XIX–XX вв. в мире наблюдается бурный экономический рост. Создаются транснациональные корпорации и объединения предприятий. Бизнес начинает диверсифицироваться и сегментироваться по функциональному и географическому признакам. Капитализм вступил в

* Научное исследование проводилось при поддержке Совета по грантам Президента Российской Федерации для государственной поддержки молодых российских ученых и по государственной поддержке ведущих научных школ.

монополистическую стадию. В истории бухгалтерского учета этот период знаменателен тем, что в 1904 г. появился консолидированный баланс. Американский аудит отделяется и начинает развиваться независимо от внешнего мира.

И опять наблюдается развитие аудита в тесной связи с общемировыми тенденциями. Так, в связи с резко возросшим объемом информации аудиторы не могли уже проверять учет и отчетность сплошным порядком, что привело к возникновению выборочного аудита, а также формированию учения о системе внутреннего контроля и необходимости ее оценки в ходе проведения аудита.

3-й этап. Начало нормативного регулирования аудиторской деятельности. Заметным толчком к развитию аудита послужил мировой экономический кризис 1929–1933 гг., когда массовое банкротство предприятий потребовало ужесточения порядка проверки, обеспечения независимости проверок и самих auditors. В связи с этим в Германии уже в 1931 г. было принято постановление правительства об обязательной аудиторской проверке бухгалтерских отчетов предприятий с регламентацией самого процесса проведения проверки. В США в 1934 г. была создана Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям, которая принялась за нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности американских компаний. С тех пор годовые отчеты акционерных обществ, акции которых котируются на бирже, обязательно должны были быть заверены бухгалтером-аудитором или аудиторской фирмой.

4-й этап. Возникновение первых профессиональных аудиторских объединений, дальнейшее развитие аудита, учения о системе внутреннего контроля. В 1942 г. во Франции была создана Палата бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров. В 1945 г. деятельность Палаты была регламентирована правительственным декретом, и она стала находиться под опекой министра экономики и финансов.

В 40-х гг. четко формулируется и закрепляется нормативными документами цель аудиторской деятельности – *выражение мнения о достоверности представленной финансовой отчетности*, – которая остается неизменной по сегодняшний день. Стали разрабатываться национальные стандарты аудиторской деятельности.

С 50-х гг. аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок и искажений незначительна, а сама финансовая отчетность достоверна. Резко

возросло значение услуг, сопутствующих аудиту, в первую очередь консалтинговой деятельности.

Формируется два основных направления регулирования аудита (по степени воздействия государства):

- в США и Великобритании – относительная самостоятельность аудиторских организаций, которые сами создают профессиональные объединения (последние готовят auditors, присваивают им соответствующую квалификацию и осуществляют контроль за их работой);

- в странах Западной Европы – жесткая регламентация аудита правительством.

5-й этап. Возникновение Международного комитета по аудиторской практике (International Auditing Practices Committee) в рамках Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants), разработка Международных стандартов аудита.

Глобализация рынков капиталов и ценных бумаг оказывает сильное воздействие на развитие аудиторской деятельности. Поскольку данные отрасли экономики относятся к высокорисковым, резко возрастает необходимость единого подхода к организации бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и проведения аудита такой отчетности. Без единых стандартов составления финансовой отчетности, а также аудиторских стандартов организовать эффективную работу международных рынков инвестиций невозможно. Становится понятным, что для эффективного управления капиталами необходимы единые и понятные всем стандарты составления финансовой отчетности и ее проверки.

Именно поэтому в начале 70-х гг. под эгидой Международной федерации бухгалтеров (далее – МФБ) началась разработка международных аудиторских стандартов. Как известно, МФБ является некоммерческой, негосударственной, неполитической международной организацией профессиональных бухгалтеров. (Ср.: в России уполномоченным органом, регулирующим бухгалтерский учет и разработку стандартов аудиторской деятельности на уровне всего государства, является правительственный орган – Министерство финансов, хотя с 2009 г. новым законом об аудиторской деятельности [1] значительная часть функций, связанных с регулированием аудиторской деятельности, передана профессиональному сообществу и саморегулируемым организациям.) МФБ действует посредством своих комитетов. К настоящему времени федерация включает 160 представителей из 119 стран мира. Основная

цель МФБ состоит в развитии профессии, повышении ее качества с учетом общественных интересов.

Международный комитет по аудиторской практике (далее – МКАП) являлся постоянно действующим комитетом Совета МФБ до 2002 г.¹ МКАП был основан в 1977 г. для совершенствования качества и унификации порядка проведения аудита во всем мире. Эта задача им реализовывалась путем выпуска международных стандартов аудита (International Standards on Auditing) и международных положений по аудиторской практике (International Auditing Practice Statements).

Цель разработки международных стандартов состояла в обеспечении единообразия аудиторской практики и сопутствующих услуг во всем мире (независимо от масштаба и степени прибыльности деятельности предприятия, его организационно-правовой формы). При этом признавалось необходимым, что с учетом национальной специфики в границах каждой страны должно было осуществляться локальное регулирование международных нормативов (в форме национальных нормативов или положений, издаваемых законодательными или профессиональными органами).

6-й этап. Обострение проблемы независимости и качества оказания аудиторских услуг. Кризис доверия пользователей к финансовым отчетам компаний-эмитентов и заключениям аудиторов об их достоверности.

На рубеже XX–XXI вв. в мире обострилась проблема независимости и качества оказания аудиторских услуг. Обнародование масштабных фальсификаций в сфере подготовки финансовой отчетности, целью которых было сокрытие неблагоприятного финансового положения дел в компаниях-эмитентах, вызвало недоверие пользователей к заключениям аудиторов.

Могли ли нарушения при подготовке финансовой отчетности, столь громко заявившие о себе в начале XXI в., остаться незамеченными? На наш взгляд, это было маловероятно и возможно лишь при условии дальнейшей стабильной работы компаний в условиях растущей экономики. Действительно, искажения финансовой отчетности способны лишь на определенное время скрыть существование реальных проблем, а также объективные причины их возникновения. Но

они не могут устранить ни самих проблем, ни вызвавших их причин. По существу, aggressive accounting² предоставляет лишь отсрочку, «передышку», выигрыш во времени, в течение которого менеджмент компаний должен предпринять радикальные меры по спасению ситуации (здесь идет речь, в первую очередь, о необходимости проведения структурных преобразований). Закрывая глаза на объективные обстоятельства, менеджмент компаний лишь усугубляет тяжесть проблем, нарастающих как снежный ком. И в случае начала кризисных явлений в экономике происходит обрушение непрочной финансовой конструкции, при которой многолетние проблемы выходят на первый план. Именно это и продемонстрировала компания Enron, внешне стабильная и благополучная на протяжении многих лет перед финансовым крахом.

Возникновение кризиса доверия потребовало принятия срочных мер, направленных на стабилизацию ситуации. И вполне закономерно то, что в США в 2002 г. был принят закон Сарбэйнса-Оксли, в странах Европы внесены коррективы в Восьмую директиву Совета ЕС, а также разработаны новые международные стандарты аудита, существенно усилившие требования к аудиторам.

Следует отметить, что соответствующие модификации в нормативных актах, регулирующие аудиторскую деятельность, были приняты и в Российской Федерации. Так, в 2008 г. принято 7 новых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности:

а) постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 № 557 утверждены новые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности:

- № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта»;
- № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» [8];

б) постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 № 863 утверждены новые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности:

- № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» (в новой редакции);
- № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного

¹ В марте 2002г. в Куала-Лумпуре состоялся 73-й и заключительный съезд МКАП; в том же году комитет был переименован в Международный Совет по стандартам в области аудиторской деятельности и гарантий (International Auditing and Assurance Standards Board).

² Агрессивный бухгалтерский учет (aggressive accounting) – неправильное отражение в финансовой отчетности организации информации о ее доходах с целью повышения привлекательности для инвесторов и повышения курса акций [11]. (Пер. мой. - М.Г.).

искажения аудитуемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в новой редакции);

- № 9 «Связанные стороны» (в новой редакции);

- № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудитуемого лица и представителям его собственника»,

а также признано утратившим силу правило (стандарт) № 15 «Понимание деятельности аудитуемого лица» [9].

Именно стандарты № 7, 8 и 34 (в новой редакции) значительно увеличили объем требований к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам в части обоснования выводов, содержащихся в аудиторских заключениях. По существу, новые стандарты представляют собой детализированное руководство по качеству, отступление от требований которого может иметь для аудиторов негативные последствия.

Анализ нормативных актов, принятых за период 2002–2009 гг., показал существенное ужесточение требований к аудиторским организациям и аудиторам. В связи с этим можно говорить даже о частичном возврате к ревизионным методам работы и возникновении нового явления в мировой истории – «ревизионного» аудита.

Для того чтобы описать произошедшие изменения, рассмотрим понятие классического (немодифицированного) аудита и сравним его содержание с традиционной ревизией. Для этого обратимся к содержанию прежнего закона «Об аудиторской деятельности» [5], поскольку именно в данном законодательном акте в наиболее явном виде была выражена сущность классического аудита.

Итак, согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ под аудитом понималась «предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудитуемых лиц)» [5, ст. 1].

Проводя анализ понятия аудита, данного в ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», можно выявить два характерных признака, одновременное соблюдение которых позволяло определенным видом деятельности считать аудитом:

1) аудит – это *предпринимательская деятельность*;

2) аудит – деятельность по *проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитуемых лиц*. Здесь специально не рассматривается понятие независимости аудита, поскольку последнее

является принципом контроля вообще, а не признаком, характеризующим исключительно аудит.

Приступая к анализу официального термина «аудит» заметим, что определение предпринимательской деятельности дается в ч. 1 Гражданского кодекса РФ [1], согласно которому (ст. 2) «предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой *риск* деятельность, направленная на систематическое *получение прибыли* от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или *оказания услуг* лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке». Отношения между аудиторской организацией и аудитуемым лицом регламентируются заключаемым между ними *договором возмездного оказания услуг*, по которому аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) выступают в роли исполнителя, а аудитуемое лицо – в роли заказчика (см. гл. 39 ГК РФ). При этом и аудиторская организация (индивидуальный аудитор), и аудитуемое лицо являются равными участниками (ст. 1 кодекса), т.е. самостоятельными и независимыми друг от друга хозяйствующими субъектами. Следует отметить также, что важнейшим принципом при заключении договора является *свобода договора* (ст. 421 ГК РФ), которая выражается, в частности, в *свободном* выборе контрагента. Таким образом, свойством классического аудита является *горизонтальный* тип отношений «проверяющий – проверяемый».

Ревизия, напротив, характеризуется вертикальным («административным») типом отношений. Действительно, ревизия назначается вышестоящим органом управления, которым может быть собрание акционеров (в акционерном обществе), собрание участников (в обществе с ограниченной ответственностью) и т.д., либо вышестоящим должностным лицом – руководителем (для проверяемого подразделения внутри организации). Ревизия может быть внутрисистемной (в рамках холдинга) или внутрихозяйственной (в рамках одного предприятия).

Решение о проведении ревизии оформляется распорядительным документом (приказом, распоряжением руководителя, протоколом собрания акционеров и т.п.). Цель ревизии (за исключением ряда случаев, прямо предусмотренных законодательством) также устанавливается не законом, а лицом (органом управления), назначившим проверку, указывается в распорядительном документе о проверке и чаще всего состоит в том, чтобы определить, насколько назначенный менеджер нижестоящего уровня в управленческой

иерархии выполняет волю стоящего над ним собственника (руководителя).

На рис.1 представлено, в какой роли выступают аудит и ревизия по отношению к проверяемому.

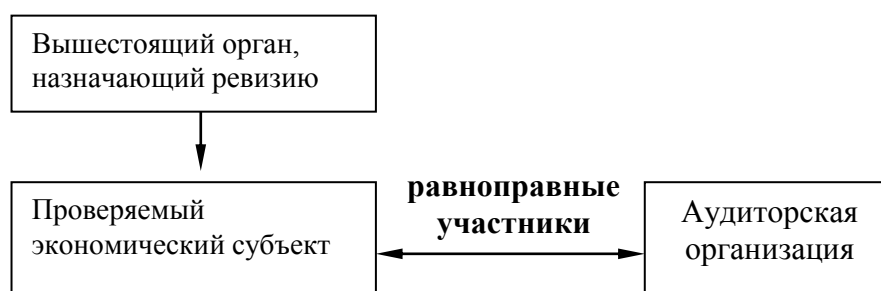


Рис. 1. Аудит и ревизия по отношению к проверяемому экономическому субъекту

Считается, что ревизионный контроль в условиях административно-командной системы управления народным хозяйством СССР был средством закрепления государственной власти. По существу, ту же цель преследует ревизия в рыночных условиях – изменился лишь характер собственности.

Далее, согласно законодательному определению целью аудита являлось «выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации». Под достоверностью понималась «степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения» (п. 3 ст.1 указанного закона).

Таким образом, в круг задач аудитора прямо не входило исследование вопросов эффективности деятельности аудируемой организации, целевого расходования средств, соответствия управленческих решений стратегическим задачам развития бизнеса и т.д. Согласно закону аудит (понимаемый как собственно аудит – без учета услуг, сопутствующих ему) был ограничен лишь проверкой бухгалтерского учета и отчетности, а все иные вопросы, которые в нашей стране традиционно рассматривались в ходе ревизии, были исключены из целей аудиторской деятельности. Это и понятно. Внешние и внутренние пользователи информации, в том числе собственники организации, всю интересующую их информацию могли получить

непосредственно путем чтения финансовой отчетности. Поэтому они были заинтересованы лишь в том, чтобы бухгалтерский учет и составляемая на его основе финансовая отчетность были достоверными, поскольку только на основе правильной учетной информации можно было сделать верные выводы и принять правильные управленческие решения. То же самое можно по-прежнему увидеть в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», согласно п. 3 ст. 1 которого задачей бухгалтерского учета является «формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности» [6]. Иначе говоря, аудитор должен был лишь оценить степень достоверности отчетности, все остальное входило в компетенцию ее пользователей.

Анализ исторического развития контроля также позволяет констатировать, что аудит (в классическом его проявлении) появился в Англии, Франции, США из-за потребности в объективной оценке отчетности акционерного товарищества с тем, чтобы иметь достоверные данные о действительном финансовом состоянии предприятия и результатах его хозяйствования за определенный период.

При проведении же ревизии рассматриваются разные вопросы, в т.ч. о состоянии организации бухгалтерского учета и составления отчетности, однако рамками данного вопроса ревизия, как правило, не ограничивается. Ее задачи связаны также с оценкой эффективности деятельности

структурных подразделений, отдельных управленческих решений, выявлением случаев нерационального расходования средств, хищений, злоупотреблений и т.д. *Если полностью абстрагироваться от других свойств аудита и ревизии, то можно сделать вывод о том, что в рамках охватываемых проверкой вопросов аудит является частью (этапом) ревизионного процесса.*

Именно в этих двух направлениях, на наш взгляд, прослеживалось принципиальное различие между аудитом и ревизией. В связи с этим интересно рассмотреть понятие так называемого внутреннего аудита, приведенное в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», согласно которому анализируемое понятие означает контрольную деятельность, осуществляемую внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита, при этом «объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства (курсив мой. – М.Г.)» [7]. Внутренний аудит создается в каждой организации индивидуально в соответствии с особыми целями и задачами, поставленными перед внутренними аудиторами руководством или собственником организации. На практике внутренний аудит решает широкий спектр

задач, в том числе проводит проверку бухгалтерского учета и отчетности, оценку эффективности деятельности структурных подразделений организации и системы внутреннего контроля и т.д.

Если соотнести определения внутреннего аудита, собственно аудита, нашедшего отражение в законе, а также ревизии, можно сделать вывод о том, что, первому из них присущи, скорее, признаки ревизии, чем аудиторской деятельности. Действительно, внутренний аудит не является предпринимательской деятельностью, решение о проведении проверки принимается «сверху» и оформляется распорядительным документом. Данная форма контроля не ограничивается рамками проверки бухгалтерского учета и составления отчетности проверяемой организации, а решает специальные задачи. Рассматривая другие отличия аудита от ревизии, изложенные ниже, можно выявить также иные моменты, общие для ревизии и внутреннего аудита.

Для того чтобы составить более четкое представление, основные различия традиционного аудита и ревизии отразим в табл. 1. (Для целей дальнейшего исследования под традиционным аудитом будем понимать аудит, предусмотренный системой регулирования аудиторской деятельности, действовавшей в России до 01.01.2009).

Таблица 1

Основные различия между аудитом и ревизией

Признак сравнения	Аудит	Ревизия
1. Нормативное регулирование	На уровне государства (законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ), с соблюдением правил (стандартов): федеральных, внутренних для профессиональных аудиторских объединений, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	Внутренние нормативные документы (положения, стандарты); отдельные обязательные случаи деятельности ревизионных комиссий определены законодательством
2. Вид деятельности	Предпринимательская, осуществляется на основе договора возмездного оказания услуг	Как правило, не является предпринимательской: осуществляется на основе распорядительного документа (решение, протокол, приказ, распоряжение и др.); в ряде случаев может проводиться на основании договора возмездного оказания услуг
3. Тип отношений «проверяющий – проверяемый»	Горизонтальный («равные участники»)	Вертикальный («административный»)

Окончание табл. 1

Признак сравнения	Аудит	Ревизия
4.Цель (задачи) проверки	Определяется законом: выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ	Определяется органом управления исходя из индивидуальных потребностей бизнеса, в т.ч. возможна проверка правильности ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности
5.Наличие лицензии на право осуществления деятельности	Обязательно в соответствии с законодательством о лицензировании отдельных видов деятельности	Не предусмотрено
6.Квалификационные требования	Для аудитора обязательно наличие квалификационного аттестата	Не предусмотрены
7. Приемы и методы работы	Выбираются самостоятельно, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации, аудиторского заключения	Выбираются самостоятельно
8.Пользователи аудиторского заключения	Внутренние и внешние пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности	Ограниченный круг лиц, определяемый внутренним нормативным документом (как правило, только собственники и исполнительное руководство)
9.Степень независимости проверяющих от проверяемых	Относительная (аудиторская организация в финансовом отношении независима от аудируемого лица)	Абсолютная (члены ревизионной комиссии в организационном и финансовом отношении независимы от проверяемых подразделений)
10.Страхование профессиональной ответственности	Обязательно в случае обязательного аудита в соответствии с законом	Не обязательно

Закон «Об аудиторской деятельности», вступивший в силу с 01.01.2009, определил аудит как независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [4, ст. 1]. Заметим, что по сравнению с прежним законом [5, ст. 1] в новом нормативном акте уже не употребляется словосочетание «предпринимательская деятельность». Что это – случайность или закономерность? А может быть, тем самым законодатель хотел исключить из закона явные и само собой разумеющиеся положения, следующие из нормативного акта более высокого уровня – Гражданского кодекса РФ? В данных рассуждениях присутствует логика: новый закон допускает на рынок аудиторских услуг лишь аудиторские организации, являющиеся коммерческими (ст. 50 ГК РФ), а также аудиторов, осуществляющих индивидуальную предпринимательскую деятельность (ст. 23 ГК РФ) на основании договора оказания аудиторских услуг (ст. 779 ГК РФ). Таким образом, дополнительное указание о предпринимательском характере аудиторской деятельности можно считать тавтологией. Но так ли это?

Интересную точку зрения по данному вопросу высказывает Н.В. Ким, отмечая что «определение аудиторской деятельности как предпринимательской сужает цели и задачи аудита. Предпринимательство направлено на получение прибыли, что не является основной целью аудита. Деятельность аудиторов имеет своей целью защиту конституционных прав, свобод и интересов физических и юридических лиц и является тем правовым началом, которое придает аудиту публично-правовой характер». И далее: «...распространение на аудит режима предпринимательства является ошибкой. В качестве доказательства высказанного мнения достаточно сравнить деятельность аудитора с деятельностью адвоката, нотариуса, то есть теми видами деятельности, которые в силу закона и особенностей осуществления к предпринимательской не относятся»[3, с.25–26].

По нашему мнению, исключение из нового закона указания на предпринимательский характер аудиторской деятельности в определенной степени закономерно. Это лишь одно звено «цепи случайностей», перерастающей в закономерность. И этому есть вполне определенное объяснение: аудит перестал быть

традиционным, «классическим». Он стал «ревизионным».

Под «ревизионным» аудитом следует понимать модифицированную форму аудита, которая отличается от традиционного («классического») наличием определенных признаков ревизионной деятельности. Отсюда и название.

«Ревизионный» аудит – это промежуточная форма контроля между аудитом и ревизией. Слово «ревизионный» указывает на то, что это еще аудит, а не ревизия.

Теоретически возможна и другая форма контроля – «аудиторская» ревизия, представляющая собой организованный контрольно-ревизионный процесс и имеющая отдельные признаки аудита.

Все зависит лишь от соотношения признаков, характеризующих то или иное явление: если в общей сумме преобладают свойства, позволяющие отнести определенную форму контроля к аудиту, то это аудит. В противном случае – это ревизия (см. рис. 2).

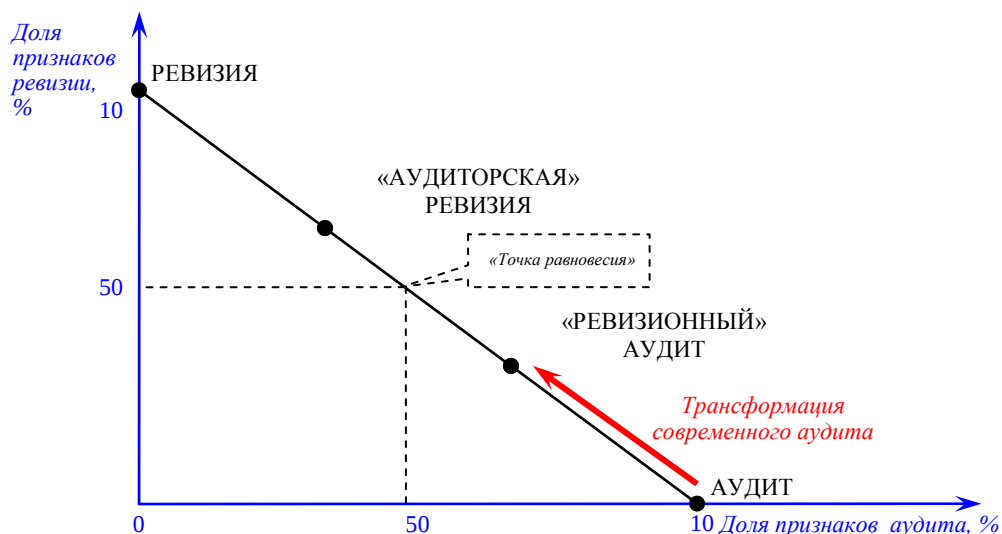


Рис. 2. Формы аудита, ревизии. Трансформация современного аудита

На основе балльной оценки соотношения признаков, характеризующих принадлежность «ревизионного» аудита к

определенной форме контроля (аудит или ревизия), сформулируем его основные признаки (см. табл. 2)

Таблица 2

Характеристика «ревизионного» аудита

Признак сравнения	«Ревизионный» аудит	Балльная оценка соотношения признаков, характеризующих принадлежность к определенной форме контроля ($\Sigma = 1$)	
		Аудит	Ревизия
1. Нормативное регулирование	На уровне государства (ФЗ «Об аудиторской деятельности», ФЗ «О саморегулируемых организациях», др. федеральные законы, иные нормативные правовые акты)	1	0
2. Вид деятельности	Как правило, предпринимательская, осуществляемая на основе договора возмездного оказания услуг. По отношению к аудируемому лицу может и не быть предпринимательской в том случае, если проверка назначается и ее стоимость оплачивается заинтересованным лицом (акционером в АО и т.д.)	0,5	0,5

Окончание табл. 2

Признак сравнения	«Ревизионный» аудит	Балльная оценка соотношения признаков, характеризующих принадлежность к определенной форме контроля ($\Sigma = 1$)	
		Аудит	Ревизия
3. Тип отношений «проверяющий – проверяемый»	<i>Вертикальный («административный»). Согласование кандидатуры аудитора, определение стоимости его услуг в АО, ООО и некоторых других организационно-правовых формах относится к компетенции вышестоящего органа управления</i>	0	1
4. Цель (задачи) проверки	Определяется законом: выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. <i>В то же время закон допускает возможность включения в договор оказания аудиторских услуг и иных целей (задач) проверки, определенных органом управления (соблюдение решений вышестоящего органа управления, оценка эффективности управленческих решений руководства аудируемого лица и т.д.)</i>	0,5	0,5
5. Наличие лицензии на право осуществления деятельности	Обязательно в соответствии с законодательством о лицензировании отдельных видов деятельности (до 01.01.2010)	1	0
6. Квалификационные требования	Для аудитора обязательно наличие квалификационного аттестата	1	0
7. Приемы и методы работы	Выбираются самостоятельно. <i>Учитывая расширение круга задач, выполняемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, следует отметить учащение случаев применения методов, традиционно относимых к контрольно-ревизионной деятельности (инвентаризация, контрольная покупка, контрольный обмер и т.д.)</i>	0,5	0,5
8. Пользователи аудиторского заключения	Внутренние и внешние пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности	1	0
9. Степень независимости проверяющих от проверяемых	Учитывая то, что согласование кандидатуры аудитора, определение стоимости его услуг в АО, ООО и некоторых других организационно-правовых формах относится к компетенции вышестоящего органа управления, можно говорить о высокой степени финансовой независимости аудиторской организации от аудируемого лица (что особенно характерно для ревизионной деятельности)	0	1
10. Страхование профессиональной ответственности	С 01.01.2009 заменено формированием компенсационных фондов саморегулируемых организаций	1	0
Итого		6,5 (65%)	3,5 (35%)

Из приведенной выше таблицы следует вывод о том, что современный аудит представляет собой сложное явление, комплексную систему контроля деятельности проверяемых лиц, обладающую признаками как аудиторской, так и ревизионной деятельности одновременно. Достаточно высокий удельный вес признаков ревизионной деятельности (35 %) указывает на то, что современный аудит далек от классического.

И хотя аудиторские организации и индивидуальные аудиторы по-прежнему работают по договорам возмездного оказания услуг, и их деятельность формально является предпринимательской (направлена на систематическое получение прибыли), однако при этом отношения между проверяющими и проверяемыми не являются равноправными. Дело в том, что выбор аудиторских организаций и определение стоимости их услуг законодательно отнесены к компетенции вышестоящих органов управления (собрания акционеров или совета директоров в АО, собрания участников в ООО и т.д.). В тех случаях, когда выбор контрагента по сделке и формирование цены услуг происходят под влиянием воли третьей стороны (собственников), отношения уже не являются в полной мере рыночными и справедливыми. В этих условиях для «удержания» заказчиков аудиторы вынуждены следовать интересам не только аудируемых лиц, но и собственников. При этом вышестоящие органы не всегда заинтересованы лишь в подтверждении достоверности финансовой отчетности, они хотят также получать от аудиторов независимое мнение об эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц. А это уже указывает на признаки ревизионной деятельности. И хотя при этом модифицируется цель аудита, сложившаяся исторически и закрепленная в законодательных актах, аудиторы все же вынуждены исполнять пожелания представителей собственников во избежание потери объемов своих услуг. В условиях усиливающейся конкуренции на рассматриваемом рынке актуальность данной проблемы только возрастает.

Выдвинутая гипотеза подтверждается также необходимостью проведения согласованных процедур при выборе аудитора. В каждом подобном случае должен оформляться административный документ – акт, удостоверяющий полномочия аудитора (решение вышестоящего органа управления об одобрении его кандидатуры и размера оплаты его услуг). Заметим, что нарушение указанной процедуры влечет недействительность договора, заключенного между аудитором и его клиентом (ст. 167, 168 ГК РФ).

В отдельных случаях закон обязывает заключать договор напрямую между заказчиком проверки (в лице отдельного собственника – акционера и т.п.) и аудиторской организацией. В этом случае отношения носят ярко выраженный ревизионный, властно-административный характер и основаны на принципах подчинения и принуждения.

Практика доказывает также применение аудиторскими организациями в своей работе методов, традиционно относимых к контрольно-ревизионной деятельности: инвентаризации, обследования мест хранения материальных ценностей, денежных средств и т.д.³

Заметим, что возникновение современного аудита, обладающего признаками не только собственно аудиторской, но и контрольно-ревизионной деятельности, в целом корреспондирует с актуальным состоянием макроэкономики. Дело в том, что современная экономика капиталистических стран не исключает вмешательства государственных и иных органов в регулирование отношений между участниками рынка. И это утверждение представляется аксиоматичным: без объективного вмешательства со стороны государства, политических, общественных, религиозных организаций в отдельные экономические процессы невозможно представить действие современных мировых хозяйственных систем. Необходимость государственного регулирования рыночной экономики теоретически была обоснована еще Дж. М. Кейнсом в книге «Общая теория занятости, процента и денег» (1946). Считается, что экономика современных государств является смешанной, т.е. совмещающей в себе признаки как рыночной, так и нерыночной. Та же закономерность справедлива и для исследуемой области: рынок аудиторских услуг является регулируемым. Причем

³ См. п. 82 Административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства РФ в финансово-бюджетной сфере при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности: приказ Минфина РФ от 04.09.2007 № 75н/Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. 19 ноября. Именно данный государственный орган уполномочен осуществлять функции по проведению проверок (ревизий) в финансово-бюджетной сфере при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности. Контрольные действия по фактическому изучению проводятся указанным органом путем осмотра, инвентаризации, наблюдения, пересчета, экспертизы, контрольных замеров и т.п. – традиционных методов, используемых контрольно-ревизионными органами еще в советское время.

реформирование законодательства об аудиторской деятельности в 2008–2009 гг. отчасти ослабило степень государственного вмешательства, в то же время создало многоуровневую систему государственного, общественного, профессионального и внутрифирменного регулирования. Количество регулятивных норм и надзорных инструментов выросло многократно [2]. Следует признать: как «невидимая» рука, так и классический аудит – это идеалы, эфемерные образы, не существующие на практике.

В связи с вышеизложенным у специалиста может возникнуть следующий вопрос: следует ли опасаться прогнозов некоторых философов и экономистов, говорящих о радикальном переходе в будущем к социалистическому обществу? Не будет ли это в свою очередь означать отказ от аудиторской деятельности как атрибута рыночной экономики и возврат к контрольно-ревизионной деятельности в полной мере?

Такие прогнозы в отношении развития общественно-экономической жизни действительно встречаются в научной литературе. Так, к примеру, д.филос.н., проф. В.В. Орлов характеризует состояние современного капиталистического общества как кризисное и прогнозирует постепенный переход к социалистической модели хозяйствования: «Гигантский рост общественных производительных сил, развитие труда, превращение его в управляющий фактор производства, рост обобществления труда, превращение науки в непосредственную производительную силу, развитие научного, или всеобщего, труда, появление крупных корпораций, усложнение стоимостных отношений, развитие элементов планирования – все эти установленные Марксом закономерности развития определяют характер современного капитализма... Маркс, таким образом, по существу первым подметил те процессы, которые сейчас нередко называют процессами социализации капитализма (курсив мой. – М.Г.), т.е. рост в недрах капитализма если не элементов социализма, то, по крайней мере, элементов, непосредственно подготавливающих возникновение социализма... В связи с процессами социализации в рамках современного капитализма, развитием общественного характера труда можно предположить, что переход от капитализма к социализму в современных условиях во многих случаях будет представлять собой длительный, растянутый на многие десятилетия процесс» [10. с.201].

Но и эти прогнозы нельзя признать бесспорными. На наш взгляд, вполне правомерно существование смешанной модели

хозяйствования, основанной на преимуществах как капиталистического, так и социалистического уклада. Мы не будем вступать в дискуссию по поводу дальнейшего развития общественных отношений, поскольку это является предметом социально-философской науки. Заметим лишь, что дальнейшее развитие рынка аудиторских услуг с учетом общих тенденций изменения макроэкономической среды будет оказывать влияние, в частности, и на систему регулирования отношений в исследуемой сфере.

Список литературы

1. *Гражданский кодекс РФ*. Ч. I. от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1994. №32. Ст. 3301 (с изм. и доп.).
2. *Городилов М.А.* Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации // Вестник Перм. ун-та. Сер. «Экономика». 2009. № 1. С. 76–91.
3. *Ким Н.В.* Методологические и институциональные проблемы аудита: автореф. дис... д-ра экон. наук. Екатеринбург, 2007. 44 С.
4. *Об аудиторской деятельности*: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // Рос. газ. 2008. 31 дек.
5. *Об аудиторской деятельности*: Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ // Рос. газ. 2001. 9 авг. (с изм. и доп.).
6. *О бухгалтерском учете*: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. №48. Ст. 5369. (с изм. и доп.).
7. *Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности*: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. 30 сент. (с изм. и доп.).
8. *О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности*, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696: постановление Правительства РФ от 22.07.2008 № 557 // Собрание законодательства РФ. 2008. 04 авг., № 31. Ст. 3734.
9. *О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности*, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696: постановление Правительства РФ от 19.11.2008 № 863 // Собрание законодательства РФ. 2008. 8 дек., № 49. Ст. 5830.
10. *Орлов В.В.* Основы философии. Часть первая. Общая философия / Перм. ун-т. Пермь, 2001. 216 с.

11. *Lay* defends accounting at Enron as 'aggressive' // Bloomberg News, The Associated Press. 2006. May 2. URL: <http://www.investopedia.com>. (дата обращения: 09.04.2010).