

## **ПОНЯТИЕ, СУБЪЕКТНЫЙ СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СОВРЕМЕННОЙ НАУКЕ**

В настоящее время аудит является составляющей системы финансово-экономических отношений государства, что накладывает соответствующий отпечаток на содержание и функции аудита и аудиторской деятельности. Широкий спектр данного рода отношений и процессов находит свое отражение и в научной трактовке данных явлений и их составляющих. В связи с чем в современной науке следует констатировать различия в определении самих базовых понятий аудиторской деятельности. Таким образом, формирование терминологического аппарата, сопровождающего аудиторскую деятельность в целом, в частности понятий аудита и аудиторской деятельности, в современной науке, определение их сущности по настоящий момент не завершено, являясь многоэтапным и комплексным процессом.

Согласно международным стандартам аудита его целевая компонента определяется следующим образом: «целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с установленными основами финансовой отчетности. При выражении своего мнения, аудитор использует следующие фразы: «дает достоверное и объективное представление» или «представляет объективно во всех существенных аспектах», которые сами по себе являются равнозначными выражениями. Такую же цель имеет аудит финансовой или другой информации, подготовленной в соответствии с надлежащими критериями<sup>1</sup>.

Обратимся к рассмотрению сущности аудита в ряде зарубежных исследований. Как показывает проведенный нами анализ, содержание аудита в их контексте трактуется, в частности, как независимое исследование финансовой отчетности или связанной с ней финансовой информации предприятия, независимо от формы собственности. Такое исследование завершается выражением точки зрения аудитора<sup>2</sup>. Таким образом, главным определяющим содержанием аудита конструктом в контексте зарубежных исследований, как показывает наш анализ, является контролирующая функция.

Под содержанием аудита зарубежными специалистами также понимается систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям<sup>3</sup>.

Исследователи К.Пасс, Б.Лоуз и Л.Дэвис, в свою очередь, определяют аудит как проверку квалифицированным аудитором баланса и счета прибылей и убытков акционерной компании, а также лежащую в их основе бухгалтерскую документацию, с тем, чтобы установить, дают ли эти финансовые отчеты верное и полное представление о компании и отвечают ли они соответствующим законодательным нормам<sup>4</sup>.

В трудах российских исследователей в равной степени присутствует подход к определению сущности аудита как с точки зрения его контролирующей составляющей, так и его информационной составляющей в качестве определяющих содержательных

<sup>1</sup> Более подробно см.: Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности. – М.: Экономистъ, 2008. – С.20.

<sup>2</sup> Более подробно см.: IFAC Handbook of Technical Pronouncements on Ethics and Auditing. – N.Y., 2008. P.30.

<sup>3</sup> Более подробно см.: Аудит Монтгомери/ Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хирш М.Б./ Пер. с англ. под ред. В.Я.Соколова. М.: ЮНИТИ, Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров, 2008. – С.11-12.

<sup>4</sup> Более подробно см.: Пасс К., Лоуз Б., Дэвис Л. Словарь по экономике/ Пер. с англ. под ред. Ватника П.А. - СПб: Экономическая школа, 2006. – С.21.

конструктов. Так, в работах российских специалистов, например А.Д.Шеремета, Т.Д.Дубровиной, Е.В.Негашева, Р.С.Сайфулина, В.П.Суйц, В.А.Сухова, содержание аудита рассматривается как независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью выражения мнения о степени достоверности этой отчетности<sup>5</sup>. При этом отметим, особый вклад российского исследователя, профессора Московского государственного университета им.М.В.Ломоносова А.Д.Шеремета в становление терминологического аппарата аудиторской деятельности в контексте функционирования мировой науки. Так, на основе выполненных исследований А.Д.Шереметом, признанным одним из основателей российской научной школы в данном направлении, были сформулированы и обоснованы научные положения, совокупность которых квалифицирована современными исследователями как новое перспективное направление в развитии бухгалтерского учета, анализа и аудита. Именно под его руководством в 1991г. в России был открыт первый на территории РФ центр обучения и переподготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

В научном исследовании Н.Н.Ковалевой аудит определяется как обзор деятельности и операций организации с целью определения их выполнения соответствию утвержденным целям, бюджету, правилам и стандартам<sup>6</sup>.

В пособиях Владимира и Виталия В.Ковалевых аудит рассматривается как предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг (бухгалтерский учет, оценка, налоговое планирование, управление корпоративными финансами и др.)<sup>7</sup>.

В.П.Суйц, А.Н.Ахметбеков, Т.А.Дубровина трактуют аудит как лицензируемую предпринимательскую деятельность аттестованных независимых юридических и физических лиц (аудиторских компаний и отдельных аудиторов) - законных участников экономической деятельности, направленную на подтверждение достоверности финансовой, бухгалтерской и налоговой отчетности, для уменьшения, до приемлемого уровня информационного риска для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности, представляемой предприятием (организацией) собственникам, а также другим юридическим и физическим лицам. Данное определение аудита, на взгляд исследователей, отличается системностью ввиду того, что оно отражает: единую цель проведения аудита - подтверждение достоверности отчетности, снижение риска использования ее в экономической деятельности; единые требования ведения аудита - наличие аттестатов и лицензий; единые и обязательные условия – проведение аудита независимыми субъектами<sup>8</sup>.

Уже представленный ряд терминологических определений аудита наглядно характеризуют различие подходов исследователей к трактовке его сущности, однако на наш взгляд, в большинстве сегодняшних определений данного явления присутствует не

---

<sup>5</sup> Более подробно см., например: Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 3-е изд., М.: ИНФРА-М, 2000. – С.18; Дубровина Т.Д., Сухов В.А., Шеремет А.Д. Аудиторская деятельность в страховании: Учебное пособие/Под ред. заслуженного деятеля науки РФ, проф. А.Д.Шеремета. - М.: ИНФРА-М, 2007. С.14; Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учеб.пособие (рекомендовано для подготовки и переподготовки специалистов в области аудиторской деятельности на территории России и стран СНГ). 5-е изд., перераб. и доп. – М.: изд-во Инфра-М, 2008. – С.16 и др.

<sup>6</sup> Более подробно см.: Ковалева Н.Н. Состояние и перспективы развития аудита на предприятиях по переработке молока: Дис.... канд. экон. наук. – М., 2003. С.15.

<sup>7</sup> Более подробно см.: Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения): Учеб. пособие. М.: Проспект, 2008. – С.15.

<sup>8</sup> Более подробно см.: Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой. М.: Инфра-М, 2007. – С.11.

столько терминологическая неоднозначность, сколько недостаточная комплексность, системность этого явления.

Анализ актуальных теоретических источников показывает, что в настоящее время в целом можно выделить несколько методологических подходов к разработке определения аудита в современной науке, каждый из которых имеет свои достоинства и недостатки. Эти методы, прежде всего, отражают различия в признаках, по которым классифицируют аудит. При этом в разных источниках в качестве критерия предлагается разделение по исполнителям, целевой компоненте и типам проверяемой информации, кроме того, существуют также и так называемые «синтетические» определения аудита, состоящие из той или иной комбинации указанных признаков. Каждому такому подходу соответствует и свое определение аудита.

В частности, одно из типичных «синтетических» определений аудита, на наш взгляд, дано Комитетом по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров, который определил данное явление следующим образом: «Аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения соответствия этих утверждений установленным критериям и представления результатов проверки заинтересованным пользователям». При этом комитетом сознательно подчеркивается факт расширенной формулировки аудита, которое, по мнению его участников, позволяет отразить «все многообразие целей, которые может преследовать аудит, и все разнообразие предметов исследования, на которых может быть сосредоточено внимание в процессе конкретной аудиторской проверки»<sup>9</sup>.

Необходимо особо подчеркнуть тот факт, что в настоящее время на практике и в специальной литературе термин «аудит» часто применяют в достаточно широком смысле: к аудиту в этой связи относят различные виды деятельности, суть которых сводится к независимой проверке, оценке, экспертизе. В этом случае он подразумевает практически любую работу независимых специалистов, с представлением своей точки зрения о результатах анализа, что активизирует активное развитие современной науки и появление различных терминологических определений, характеризующих отраслевую или другого рода специфику деятельности. Так, в частности, в Казахстане в связи с этим в аудиторской деятельности сегодня появились такие термины, как «экологический аудит», «аудит управления», «технологический аудит», «образовательный аудит», «конституционный аудит» и др. Таким образом, необходимо констатировать, что аудит по своему содержанию в Казахстане сегодня в большей степени соответствует словосочетанию «независимая экспертиза», при этом, аудит и консалтинг достаточно трудно различить на практике.

Между тем, термин «аудит», с научной точки зрения, может рассматриваться и в узком смысле. В этом случае он будет тождественен понятиям «финансовый аудит», «внешний аудит» и «аудит финансовой отчетности». В исследованиях В.И.Подольского, Г.Б.Поляк, А.А.Савина<sup>10</sup> выделены следующие основные характеристики аудита в узком смысле как аудита финансовой отчетности (при изменении хотя бы одной из характеристик аудит не может считаться аудитом финансовой отчетности в общепринятом понимании):

- цель: аудит на соответствие финансовой отчетности требованиям принципов бухгалтерского учета;
- исполнитель: внешние аудиторы (сотрудники независимых аудиторских фирм);

---

<sup>9</sup> Более подробно см.: Арене Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит: Пер. с англ./ Под общ.ред. Сокотова В.Я. - М: Финансы и статистика, 2005. – С.18.

<sup>10</sup> Аудит: Учебник для вузов/ Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А./ под ред.проф. Подольского В.И. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – С.32.

- пользователи результатов: внешние по отношению к субъекту аудита контрагенты и сам субъект аудита (в данном контексте более правильным, на наш взгляд, было бы употребление термина «объект аудита»).

Аудит финансовой отчетности базируется на предположении о том, что она будет использоваться различными группами для различных целей. Следовательно, независимый аудитор выполняет аудит и делает заключение, на которое могут положиться все пользователи, вместо того, чтобы каждый пользователь проводил бы свой собственный аудит.

Отметим, что аудит как вид профессиональной деятельности появился в Казахстане, в начале 90-х гг. XX века. Сегодня научно-теоретическая база аудита Казахстана находится в русле общемировых тенденций, определяя сущность и содержание аудиторской деятельности и будучи регламентированной нормативно-правовой базой функционирования данного явления, что требует подробного рассмотрения данных вопросов.

В настоящий момент термин «аудит» в Казахстане, также как и в России и других странах СНГ используется в широком и узком смысле. В широком смысле к нему, как отмечалось выше, относят практически любую независимую экспертизу, в узком смысле – преимущественно аудит финансовой отчетности. Подобное слишком широкое и многозначное использование одного термина для обозначения содержательно различных процессов, по нашему мнению, способно качественно затруднить любой анализ.

В связи с этим, нам, вслед за А.Д.Шереметом, видится целесообразным разделять, с научной точки зрения, понятия аудита и аудиторской деятельности как качественно и содержательно отличающиеся процессы, характеризующиеся получением различных стратегических результатов<sup>11</sup>. Так, результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности – реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг – возможное состояние объектов в будущем, то есть прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля. Таким образом, аудит понимается А.Д.Шереметом как независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью выражения мнения о степени достоверности этой отчетности. В свою очередь, аудиторская деятельность, на взгляд исследователя, представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственного аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг [Шеремет, докт.дис., с.27].

В связи с этим, в настоящем исследовании термин аудит употребляется в соответствии с определением, данным в А.П.Шереметом, при этом под содержанием аудиторской деятельности нами подразумевается предпринимательская деятельность соответствующих организаций.

В контексте определения субъектного состава аудиторской деятельности следует отметить, что ее основными сторонами выступают: аудитор (аудиторская организация), аудируемый объект и потребители результатов аудита. В связи с этим системное представление организации аудита в современных условиях может быть схематически проиллюстрировано следующим образом (см. Рисунок 1):

Прокомментируем более подробно данную схему.

Аудируемый объект может представлять собой как юридическое лицо, филиалы и (или) представительства юридического лица, выступающие от его имени, так индивидуального предпринимателя, в отношении которого проводится аудит. В настоящее время во многих странах такие организации как открытые акционерные общества, страховые организации, банки, подлежат обязательному аудиту.

---

<sup>11</sup> Более подробно см.: Шеремет А.П. Теория и практика комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия: Дисс... докт.экон.наук. – М., 1971. – С.26-35.

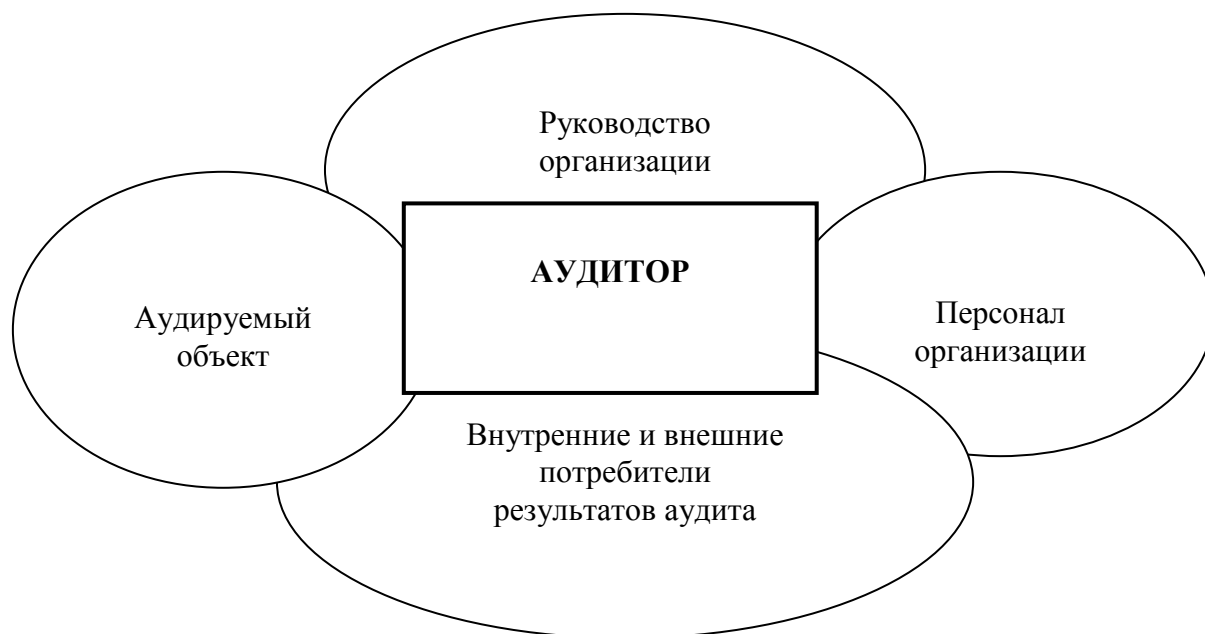


Рисунок 1 - Системное представление организации аудита

Между тем, в современных условиях научно-практической эволюции сущности понятия аудита, содержание его деятельности охватывает все новые виды объектов, не всегда представляющие собой юридическое лицо.

При этом аудируемый объект при проведении аудита имеет определенные права и обязанности, регламентируемые национальными и международными нормативно-правовыми актами, определяющими осуществление данного рода деятельности. Так, аудируемый объект, как правило, имеет право:

- 1) получать от аудиторской организации необходимую информацию о положениях законодательства в области проведения аудита;
- 2) получать от аудитора информацию о выявленных нарушениях в ведении бухгалтерского учета, финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью;
- 3) отказаться от услуг аудита при нарушении аудитором условий договора.

Аудируемый объект при этом обязан:

- 1) представлять необходимые документы, давать разъяснения и объяснения в устной или письменной форме;
- 2) не препятствовать деятельности аудиторской организации посредством ограничения круга вопросов, подлежащих аудиту;
- 3) направлять по требованию аудиторской организации письменный запрос от своего имени в адрес третьих лиц для получения необходимых данных.

В рыночных условиях хозяйствования финансовое состояние каждого хозяйствующего субъекта зависит от его взаимоотношений с другими субъектами хозяйствования, в связи с этим возрастает потребность в достоверной учетной и отчетной информации об их деятельности. В частности, объективная и достоверная информация о деятельности некоторых хозяйствующих субъектах необходима:

- собственникам хозяйствующих субъектов для определения стратегии развития;
- инвесторам (национальным и иностранным) при вкладывании своих капиталов в другие хозяйствующие субъекты;
- банкам для принятия решения о целесообразности предоставления кредита;
- поставщикам для получения гарантий полной оплаты за отгруженные товары, выполненные работы и предоставленные услуги;

- акционерам для контроля работы администрации общества;
- государственным органам для планирования потребностей макроэкономики, оценки налоговых поступлений в бюджет и т.п.;
- судам и следственным органам для подтверждения достоверности интересующей их финансовой информации, включая информацию, которая является коммерческой тайной.

Пользователи, для которых достоверность финансовой информации является важной, требуют засвидетельствования ее аудитором. В целом пользователей финансовой отчетности можно разделить на внутренних и внешних. Внутренними пользователями финансовой отчетности являются в первую очередь собственники предприятия. Кроме них к внутренним пользователям можно отнести руководство предприятия. К числу внешних пользователей можно причислить инвесторов, кредиторов, контролирующие органы и т.д.

Как показывает теория и практика реализации аудиторской деятельности в Республике Казахстан, в контексте рассмотрения ее содержания многие субъекты аудиторской деятельности по-прежнему склонны рассматривать аудиторов как временно нанятых помощников для бухгалтерии, призванных не только проверить полностью все хозяйственные операции, но проконсультировать по всем проблемам финансово-экономического характера, минимизировать проверки налоговых органов и сформулировать решение всех проблем, связанные с претензиями контролирующих инстанций на безвозмездной основе.

В этой связи для более полного понимания содержания аудиторской деятельности необходимым является остановиться на анализе сущности такого важного понятия, как «существенность».

Существенными в контексте функционирования института аудита на современном этапе признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность финансовой отчетности. Под уровнем существенности при этом понимается предельное значение искажения финансовой отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности лишается возможности делать на ее основании правильные выводы. Использование принципа существенности означает, что при аудиторской проверке и оформлении ее результатов аудитор рассматривает не все, а наиболее значимые проблемы, выявляет и анализирует наиболее серьезные нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Аудитор в этой связи не может и не должен говорить о полном соответствии всех совершенных проверяемым субъектом хозяйственных операций действующему законодательству в силу объективного наличия в аудите понятия риска. В самом общем смысле аудиторский риск может рассматриваться как вероятность не обнаружения аудитором отдельных (в том числе существенных) ошибок и неточностей. При проверке аудитор должен принять все меры к снижению уровня аудиторского риска, но полностью такой риск устранен быть не может.

Все вышеизложенное иллюстрирует достаточно важное положение аудиторской деятельности: результат аудита представляет собой профессиональное мнение аудитора, основанное на выявленных в ходе проверки фактах. Это мнение субъективно и далеко не всегда обязано совпадать (применительно к конкретным ситуациям) с взглядами налоговых органов и иных структур государственного контроля. Сам факт такого несовпадения точек зрения не может рассматриваться как свидетельство недостаточного профессионального уровня аудитора. Вместе с тем суждения и рекомендации аудитора должны быть основаны на нормах законодательства и достаточно аргументированы, с тем, чтобы использующая его сторона могла бы отстаивать свою правоту в судебном порядке.

Отметим тот факт, что по мере развития рыночной экономики всего национального хозяйства, отечественный аудит постепенно все дальше эволюционирует

от института «подручных» бухгалтерских служб, к инструменту контроля со стороны акционеров, инвесторов и других внешних потребителей аудиторских услуг.

В этой связи показательным является мониторинг основных причин найма аудиторско-консультантов в современных условиях функционирования рынка аудиторских услуг.

Как показывают проведенные исследования, причины, по которым компания намерена сотрудничать с аудиторско-консультантом, в целом сводятся сегодня к следующему:

- желание увидеть реальное положение дел в сфере финансово-бухгалтерской документации и уплаты налогов на фирме;
- необходимость максимально быстро получить положенное по законодательству заключение;
- потребность обезопасить себя от возможных претензий государственных, в первую очередь налоговых, органов;
- стремление оптимизировать учетную политику, бухгалтерский учет и уплату налогов;
- необходимость получить аудиторское заключение по международным стандартам, требуемое для работы с партнерами, в первую очередь зарубежными.

Таким образом, для аудируемого объекта и его руководства необходимым, прежде всего, является определение приоритетов проведения аудита, поскольку в зависимости от конечных целей меняется значимость тех или иных критериев осуществления аудиторской деятельности. В то же время должно происходить полное осознание сущности современной аудиторской деятельности как аудитором, так и аудируемым. В этом контексте важным является тот факт, что, выдавая официальное аудиторское заключение, аудиторско-консультант, прежде всего, призван укрепить доверие к отчетности аудируемого объекта со стороны ее пользователей.

*Анализ актуальных теоретических источников показывает, что в настоящее время в целом можно выделить несколько методологических подходов к разработке определения аудита в современной науке, каждый из которых имеет свои достоинства и недостатки. Эти методы, прежде всего, отражают различия в признаках, по которым классифицируют аудит. При этом в разных источниках в качестве критерия предлагается разделение по исполнителям, целевой компоненте и типам проверяемой информации, кроме того, существуют также и так называемые «синтетические» определения аудита, состоящие из той или иной комбинации указанных признаков. Каждому такому подходу соответствует и свое определение аудита.*