

*На правах рукописи*



**АЗАРСКАЯ Майя Анатольевна**

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ  
ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТА**

Специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук



Йошкар-Ола - 2009

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"

- Научный консультант - доктор экономических наук, профессор  
Миронова Ольга Алексеевна
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Макарова Лариса Григорьевна
- доктор экономических наук, профессор  
Мельник Маргарита Викторовна
- доктор экономических наук, профессор  
Подольский Владимир Исакович
- Ведущая организация - ГОУ ВПО "Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)"

Защита состоится 03 октября 2009 года в 13<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

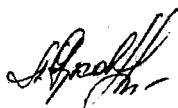
Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации: [www.vak.ed.gov.ru](http://www.vak.ed.gov.ru).

Автореферат разослан 02 сентября 2009 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент



Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

*Актуальность темы исследования.* Современный этап развития прикладных научных исследований в экономике связан с реализацией новых подходов бухгалтерского учета, анализа и аудита в рыночных механизмах. Теория и методология аудита реализуется посредством формирования и осуществления определенных концепций.

Необходимость обращения к научным концепциям аудита объясняется, прежде всего, существующим отставанием аудиторской практики от новых требований к качеству аудита, диктуемыми современными процессами глобализации экономики и интеграции России в единое экономическое пространство. Это определяет новое осмысление теории и методологии аудита с точки зрения современной научной концепции.

Важность системы финансового контроля в инфраструктуре рыночных отношений ярко проявилась на примере банкротств ряда крупных компаний (Enron, WorldCom, Parmalat), достоверность финансовой отчетности которых подтверждалась аудиторами. Это заставило внести целый ряд существенных изменений в регулирование аудиторской деятельности и систему контроля за качеством финансовой отчетности в США и Европе.

Реакцией на слабость системы контроля за качеством финансовой отчетности и аудита стало принятие в США закона Сарбенс-Оксли и внесение существенных изменений в 8-ю Директиву ЕС по корпоративному праву, которые во многом ужесточают требования к обязательному аудиту. Оба документа требуют создания в компаниях комитетов по аудиту, обязывают аудиторов выражать мнение о системе внутреннего контроля клиента, создать орган публичного надзора за аудиторами, содержат требования о независимости аудитора, предписывают периодическую ротацию проводящего проверку аудиторского партнера или аудиторской фирмы. В Великобритании, пересмотрен кодекс профессиональной этики и реализован ряд мероприятий по конвергенции МСФО и ГААП США.

Повысилась роль международной федерации бухгалтеров (МФБ), которая провела масштабные исследования механизмов контроля за качеством финансовой отчетности в различных странах Европы и дала рекомендации по обеспечению выполнения МСФО. В настоящее время Международный комитет и Совет по МСФО проводят колоссальную работу по совершенствованию финансовой отчетности компаний, уточняют понятийный аппарат, рассматривают целесообразность замены понятия "надежность измерения" на "достоверность", исследуют возможность расширения сферы применения категории "справедливая стоимость".

Решение проблемы обеспечения качества аудита потребовало реформирования

международных стандартов аудита. Советом по международным аудиторским и гарантирующим стандартам (СМАиГС) разработана система документов, регулирующих различные стороны аудиторской деятельности: международные стандарты контроля качества, международные стандарты аудита, международные стандарты обзорных проверок и по заданиям, обеспечивающим уверенность, международные стандарты по сопутствующим услугам. Изменения в этих документах позволяют говорить, что центральное место в современной идеологии аудита занимают проблемы оценки риска и качества. Все перечисленные меры в целом направлены на тотальное регулирование аудиторской деятельности.

Более чем десятилетний период реформы бухгалтерского учета и аудита в России определяет значимость анализа результатов реформирования, проблем и перспектив. Восьмой международный форум бухгалтеров и аудиторских организаций (май 2007 г.) подчеркнул, что целый ряд рекомендаций и предложений конструктивно повлияли на позитивное завершение программы ТАСИС "Осуществление реформы аудита в России". Это нашло свое отражение в основных положениях "Белой книги" и в Дорожной карте соответствия отечественных Федеральных правил и стандартов аудиторской деятельности (ФПСАД) международным стандартам аудита.

Форумы и конференции, проводимые аудиторской общественностью России в 2008-2009 гг., вновь поднимали проблемы, связанные с необходимостью повышения объективности финансовой отчетности, которая все еще не в полной мере удовлетворяет потребителей информации, а также вопросы дальнейшего развития аудиторской профессии, совершенствования контроля качества аудиторских услуг.

Активизация процесса инновационного развития аудиторской деятельности в России связана с принятием нового закона "Об аудиторской деятельности", который не только меняет отдельные элементы системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, но и предполагает коренную перестройку сознания всех субъектов аудиторской деятельности. Основное содержание нововведений закона направлено на укрепление стабильности рынка аудиторских услуг и повышения его качества, что, безусловно, должно положительно повлиять на развитие экономики государства.

Перспектива развития аудита как науки и практики заключается в приближении к принципам, закрепленным в международных стандартах аудита. Однако этого недостаточно. В отечественной науке необходимы новые научные подходы к концепции развития аудита и, в первую очередь, к концепции развития качества аудита.

Актуальность диссертационного исследования обусловлена необходимостью осмысления новых научных подходов к теории и методологии аудита, а также потребностью их интеграции в некую целостную концепцию аудита, направленную на повышение качества.

*Степень изученности проблемы.* Изучение научной литературы отечественных и зарубежных авторов по данной проблеме показало, что в предлагаемой постановке она не разрабатывалась. Между тем имеется значительный накопленный опыт в трудах ученых экономистов, посвященных разным аспектам этой проблемы.

Большой вклад в разработку теорин, методологии аудита внесли: Л.Ф.Аксененко, И.Н.Богатая, Р.П.Булыга, С.М.Бычкова, Е.М.Гутцайт, О.В.Голосов, Ю.Л.Данилевский, В.Б.Ивашкевич, Ю.Н.Иткин, П.И.Камышанов, А.Н.Кизилов, Б.А.Луговой, Л.Г. Макарова, М.В.Мельник, О.А.Миринова, С.В.Панкова, В.И.Подольский, В.И.Петрова, В.В.Скобара, А.К.Солодов, Я.В.Соколов, В.П.Суйц, А.А.Терехов, К.Л.Угольников, Н.Н.Хахонова, А.Д.Шеремет, Т.Г.Шешукова и другие.

Исследования зарубежных авторов Р.Адамса, А.Аренса, М.Бениса, Р.Доджа, Д.Р.Кармайкла, Дж.К.Лоббека, Р.Монтгомери, Дж.Робертсона относятся преимущественно к изучению теоретических и методических положений аудита, основанных на международных требованиях рынка и стандартах. Ряд теоретических изысканий зарубежных авторов еще не нашел достаточного отклика в российской экономической литературе и в исследованиях ученых.

Проблемы развития и обеспечения качества аудита рассматривались и рассматриваются учеными в разных аспектах: предлагаются модели для изучения и оценки влияния факторов, определяющих качество работы аудитора; систематизируются проблемы развития аудита и регулирования качества аудиторских услуг; доказывается необходимость разработки теории аудита, в которой следует повысить значимость качества аудита; обосновывается и уточняется содержание категорий и понятий аудита, связанных с этой проблемой.

Целый ряд работ основан на подходах контроля качества на основе создания и развития единой системы контроля качества на государственном уровне и на уровне общественных аудиторских объединений.

Перечисленные направления исследования далеко не раскрывают полноту всех решаемых вопросов в отечественной науке. Однако практически все работы российских ученых, так или иначе, отмечают недостаточность организационного и методического регулирования аудиторской деятельности и развитость теории и методологии аудита.

Сложность и многоплановость исследований определяют необходимость дальнейшего развития аудиторской науки, особенно такого ее направления как теория и методология обеспечения качества, что и предопределило выбор темы исследования, его цель и задачи.

*Цель и задачи исследования.* Целью исследования является развитие теории и методологии аудита, а также разработка комплекса методических вопросов по обеспечению качества аудита и его концепции. В соответствии с поставленной целью научного исследования выделены четыре системные задачи, каждая из которых требует решения блоков соподчиненных задач:

**Первая системная задача - разработать концепцию аудита и определить направления ее теоретического развития на основе сформированной логической модели, отвечающей цели обеспечения качества:**

- раскрыть современную сущность аудита на основе классических экономических теорий и исторических особенностей развития аудита;
- развить теорию аудита с позиции комплексной характеристики аудита как: область научных и специальных знаний, практической деятельности и

информационной системы;

- разработать логическую модель современного аудита и на основе системного подхода обосновать взаимосвязь ее элементов;

**Вторая системная задача** - разработать концепцию и методическое обеспечение качества аудита, позволяющие повысить уровень аудита в современных условиях;

- обосновать сущность и содержание категории качества применительно к аудиту;

- разработать концепцию качества аудита;

- систематизировать и уточнить содержание методического обеспечения качества аудита;

**Третья системная задача** - разработать методологию обеспечения качества аудита, направленную на реализацию принципов аудита с позиции концепции качества, повышающую значимость профессиональных суждений аудитора и обеспечивающую создание более эффективных систем внутреннего контроля;

- определить влияние требований к качеству аудита и их изменений на области профессионального суждения аудитора;

- развить содержание системы внутреннего контроля как фактора обеспечения качества аудита;

**Четвертая системная задача** - разработать методический инструментарий, обеспечивающий повышение качества аудита, на основе развития аудиторских процедур и внутренних стандартов аудита;

- определить логическую последовательность и раскрыть содержание основных процедур методики аудита в соответствии с концепцией качества;

- обосновать необходимость развития методического инструментария внутренних стандартов и концепции качества аудита;

- выделить и обосновать направления анализа в аудите, обеспечивающего повышение качества аудита.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенной в паспорте специальностей ВАК 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.6. "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных", п. 2.1 "Методология и технология аудита", п. 2.4 "Методология разработки программ аудита и плана проверок", п. 2.5. "Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля".

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются вопросы теории и методологии аудита и проблемы развития его качества. Объектом исследования является система управления качеством аудита и факторы ее определяющие.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической и методологической основой диссертации явились достижения отечественной и зарубежной теории и практики аудита, труды ученых в области экономической теории и аудита. Исследование основано на методологии научного познания, диалек-

тическом и системном подходе, теории и методологии бухгалтерского учета и отчетности, контроля, экономического анализа. Положения неонинституциональной теории (теории агентов, контрактная парадигма, экономики соглашений, рационального выбора и др.) использовались при обосновании концепции аудита, а методологической основой разработки концепции качества послужила концепция всеобщего управления качеством (Total Quality Management - TQM), основным принципом которой является стратегическая ориентация на потребителя.

Использованы международные стандарты аудита, федеральные правила и стандарты аудиторской деятельности, международные стандарты финансовой отчетности, а также материалы международных форумов бухгалтеров и аудиторов, съездов и конференций, посвященных вопросам развития науки и практики аудита.

В исследовании использовались: законодательные и нормативно-правовые акты; интернет-ресурсы.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретико-методологическом обосновании и решении комплекса проблем обеспечения качества аудита. Разработана целостная концепция качества аудита и обоснована ее методическое обеспечение в условиях реформирования аудита на международном и национальном уровне.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

**1. Разработана концепция аудита и определены направления ее теоретического развития на основе сформированной логической модели, отвечающей цели обеспечения качества:**

- обоснована сущность аудита с позиции требований финансового контроля, изложенных в классической экономической теории и исторического опыта развития аудиторской практики за рубежом и в России;

- проведена периодизация развития российского аудита, отличающаяся от существующих подходов выделением понимания цели аудита и используемых методов аудита для современного этапа;

- развиты положения теории аудита, раскрывающие его сущностные характеристики во взаимосвязи с концепцией качества; выделены методологические подходы к содержанию современного аудита, имеющего комплексную характеристику: аудита как области научных и специальных знаний, аудита как области практической деятельности и аудита как информационной системы, используемой в управлении аудируемого субъекта и аудиторской организации; дано авторское понимание предмета и метода аудита.

- построена и обоснована логическая модель современного аудита и на основе системного подхода определена и доказана взаимосвязь ее элементов;

- предложена классификация принципов аудита, включающая четыре группы: 1 - принципы разграничивающие аудит финансовой отчетности и сопутствующие аудиту услуги; 2 - этические принципы; 3 - профессиональные базовые принципы аудита финансовой отчетности; 4 - принципы качества аудита. Выделенная в классификации четвертая новая группа принципов качества аудита

включает: принцип обусловленности повышением эффективности управления аудиторской деятельностью; принцип осторожности; принцип управляемости качеством аудита;

- базовые категории аудита, связанные с аудиторским риском: существенность, аудиторский риск, аудиторская выборка, - дополнены категорией "качество аудита", логическая связь которых обоснована с позиции концепции качества аудита.

**2. Теоретически обоснована концепция качества аудита и разработано методическое обеспечение, позволяющее повысить уровень качества современного аудита:**

- обоснована сущность и содержание категории качества применительно к аудиту на основе классических теорий качества и их положений, а также определений, содержащихся в международных и российских стандартах качества;

- применительно к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности выделены две группы качественных характеристик, обосновывающих содержание категории "качество аудита": качество проведения аудита и качество результатов аудита;

- обоснован выбор методов оценки качества с позиции выделенных трех групп критериев качества аудита: законодательных, основанных на требованиях лицензирования и аттестации аудита; нормативных, основанных на обязательных требованиях стандартов; этических, основанных на общих этических принципах аудита;

- разработана концепция качества аудита, в основу которой предложена логическая модель с взаимосвязанными ее элементами: целью, принципами качества аудита, категориями качества аудита и комплексной характеристикой качества на основе тройственной характеристике самого аудита;

- систематизированы существующие подходы и уточнено содержание методического обеспечения качества результатов аудита с позиции анализа факторов, обуславливающих мнение аудитора. Дано авторское определение мнения аудитора как вывода об объекте аудита, основанного на знаниях и опыте, полученных доказательствах в условиях неопределенности и отсутствия стандартных решений.

**3. Выявлены методологические и организационные особенности обеспечения качества аудита, позволяющие: повысить значимость профессионального суждения аудитора, с одной стороны, и организовать отвечающую требованиям повышения качества аудита систему внутреннего контроля, с другой:**

- определено влияние требований к качеству аудита и их изменений на основные области профессионального суждения аудитора: анализ стратегии развития бизнеса, оценка эффективности реализации стратегии, управление предпринимательскими рисками, представление и раскрытие информации в финансовой отчетности;

- выделены двенадцать принципиальных подходов оценки системы внутреннего контроля для различных областей управления организаций, на основе которых разработан тест системы внутреннего контроля, охватывающий: контрольную среду, процесс оценки рисков аудируемым лицом, информационную



систему подготовки финансовой отчетности, контрольные действия;

- предложено использование методов экспертных оценок для оценки разных компонентов аудиторского риска, что расширяет содержание системы внутреннего контроля и влияет, как фактор, на обеспечение качества аудита.

**4. Разработан методический инструментарий, обеспечивающий повышение качества аудита, на основе развития аудиторских процедур и внутренних стандартов аудита:**

- разработан концептуальный подход к организации и методике проведения аудита (аудиторской проверки) с учетом стратегии аудита и выделения области аудиторской проверки;

- на основе системного подхода к аудиту разработаны элементы стратегии аудиторской проверки и дана характеристика основных элементов;

- в стратегии аудита выделены и обоснованы три основных аспекта: организационный, методический и информационный, содержание которых определило логическую последовательность и раскрытие основных процедур методики аудита в соответствии с концепцией качества;

- обоснована необходимость развития методического инструментария внутренних стандартов и концепции качества аудита;

- выделены направления анализа в аудите в зависимости от решения комплекса задач, позволяющих оценить важнейшие аспекты деятельности аудируемой организации;

- разработана методика стратегического анализа применительно к задачам аудита, включающая четыре этапа: анализ исходной информации; понимание деловых целей и стратегии организации; 3 - идентификация значительных стратегических рисков и оценка система контроля; 4 - консалтинг полученных данных и заключений для руководства организаций.

**Практическая значимость исследования** заключается в возможности широкого использования основных положений, выводов и рекомендаций российскими аудиторскими организациями. Разработанные методики нацелены на повышение качества аудита как основного фактора развития отечественной науки и практики.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- методика тестирования системы внутреннего контроля, включающая оценку эффективности управления предпринимательскими рисками;

- анализ стратегии развития организации и оценка ее эффективности;

- предложенный внутрифирменный стандарт "Профессиональное суждение аудитора" и макеты рабочих документов аудита.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертации докладывались и получили положительную оценку на конференциях, семинарах, совещаниях, в том числе на третьей международной научной конференции в г. Житомире в 2004 г.; российско-американской научно-практической конференции в г. Йошкар-Оле в 2004 г.; на межрегиональной научно-практической конференции в г. Чебоксарах в 2006 г.; республиканских научно-практических конференциях в г. Йошкар-Оле в 2006 г., 2007 г. и 2008 г.;

межвузовских научно-практических конференциях в г. Рязани, г. Казани, г. Чебоксары и в г. Йошкар-Оле.

Материалы диссертационного исследования и учебные пособия, подготовленные Азарской М.А., имеют гриф УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики, используются в учебном процессе учебных заведений Российской Федерации по дисциплинам "Аудит", "Бухгалтерский учет в страховых организациях", "Внутрифирменные стандарты аудит", "Основы аудита".

Основные положения, подходы и методики, содержащиеся в диссертации, используются в деятельности аудиторских фирм: ООО "Проф-Аудит" ООО "Научно-методический центр бухгалтерского учета и аудита" (г. Йошкар-Ола), ООО "Фирма "Росаудит" (г. Москва), "Аудит-Право" (г. Тольятти), ООО УК "РАСТАМ" (г. Тюмень) и других.

**Публикация результатов исследования.** Основные выводы и предложения по рассматриваемым в диссертации проблемам нашли отражение в 33 работах общим объемом 61,46 печ.л., в т.ч. авторским объемом 50,7 печ.л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы, приложений и имеет следующую структуру:

Введение

1. Концепция аудита и ее теоретическое развитие

1.1. Сущность аудита и его историческая обусловленность

1.2. Теоретические основы аудита

1.3. Логическая модель современного аудита, основанная на концепции качества

2. Теоретическое обоснование концепции качества и его методического обеспечения

2.1. Сущность категории "качества" и обусловленность ее развития в системе аудита

2.2. Концепция качества аудита

2.3. Методическое обеспечение качества аудита

3. Методологические и организационные особенности обеспечения качества аудита

3.1. Сущность категории "профессиональное суждение аудитора" и ее взаимосвязь с категорией "качество аудита"

3.2. Организация системы внутреннего контроля как фактора обеспечения качества аудита

4. Развитие методического обеспечения качества аудита

4.1. Логическая последовательность и основные процедуры методики аудита

4.2. Развитие методического инструментария на основе внутренних стандартов аудита

4.3. Анализ в аудите и его влияние на повышение качества аудита

Заключение

Литература

Список приложений

## ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В диссертации проанализированы и решены четыре группы важнейших проблем, объединенных целью и системными задачами исследования:

**1. Концепция аудита и обоснование направлений ее теоретического развития на основе построенной логической модели, отвечающей цели обеспечения качества аудита.**

Процессы международной интеграции создания единого мирового пространства для пользователей финансовой отчетности организаций предъявляют новые требования к развитию аудита в России, реформирование которого проводится особенно интенсивно в последнем десятилетии. Особенно остро стоит вопрос о новом качественном уровне аудита, методическое обеспечение которого является не столько практически нерешенной задачей, сколько проблемой неразвитости теоретических основ и методологических положений аудита.

Для разработки концепции аудита использованы не только систематизированные теоретические подходы классиков экономической теории, исторический опыт развития аудиторской практики за рубежом и в России, но и генезис форм, методов, политики регулирования аудита, а также анализ значимости их результатов. Под влиянием государственной политики и меняющихся экономических условий в России менялись цели и методы осуществления современного аудита на каждом этапе его развития (табл. 1).

**Таблица 1. Динамика целей и методов в период развития  
российского аудита**

Периодизация	Характеристика этапа	Понимание цели аудита и используемые методы аудита
1 этап (1987-1993 гг.) предыстория	Создание первых аудиторских организаций различных форм собственности и с участием государства. Отсутствие законодательной базы регулирования и стандартов аудита.	Приоритет целевых установок финансового контроля. Использование методов комплексной ревизии и финансового контроля.
2 этап (декабрь 1993 г. - август 2007 г.) - становления профессионального аудита	Становление аудита как профессиональной деятельности. Формирование нормативно-законодательной базы. Создание профессиональных общественных организаций.	Целевая направленность на снижение налоговых рисков. Преимущественно использование методов ревизионного и налогового контроля.
3 этап (август 2001 г. - декабрь 2008 г.) - реализация жесткой модели государственного регулирования	Принятие закона "Об аудиторской деятельности" № 119-ФЗ. Признание национальных стандартов аудита. Определение роли профессиональных организаций аудита.	ПересорIENTATION целей в соответствии с требованиями национальных стандартов. Стандартизация процессов проверки и контроля качества аудита.

Продолжение Таблицы 1

Периодизация	Характеристика этапа	Понимание цели аудита и используемые методы аудита
4 этап (с 1 января 2009 г. по настоящее время) - становление саморегулируемой модели аудиторской деятельности	Принятие закона "Об аудиторской деятельности" № 307-ФЗ. Официальное признание международных стандартов аудита. Определение миссии и общественной значимости аудита.	Трансформация целей под влиянием потребностей пользователей финансовой отчетности, совершенствованием международных и национальных стандартов аудита. Направленность методов и процедуры аудита на выявление и оценку аудиторского риска.

Принципиальной позицией в политике государственного регулирования аудиторской деятельности является признание роли и статуса правил (стандартов) аудита в системе нормативно-методического регулирования аудиторской деятельности, их иерархическая классификация. Официальное признание международных стандартов создает возможности подтверждения достоверности отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, а использование единых федеральных стандартов аудиторской деятельности в системе нормативно-правового регулирования отвечает интересам общества и самой профессии.

Традиционный подход к периодизации аудита, основанный на изучении динамики целей и методов, технологии аудита во взаимосвязи с развитием экономики и общества, предложено дополнить новым подходом, в котором этапы развития аудита анализируются в логике возникновения различных теоретических концепций, адекватно объясняющих экономическую деятельность, развитие различных школ, направлений экономической науки. Данный подход в большей степени концептуален, т.к. обоснован положениями экономической теории Дж.Милля, А.Смита, Д.Рикардо, Дж.Кейнса, Дж.К.Гэлбрейта и др. Классификация, предложенная представителями теории постиндустриального общества, которые выделяют доиндустриальные, индустриальные и постиндустриальные экономические системы, увязана с периодизацией аудита, используемой в международной практике:

- подтверждающий аудит (с 1850 г. до конца 1940-х гг. XX века);
- системно-ориентированный аудит (после 1949 г. – до начала 1970-х гг.);
- аудит, базирующийся на риске (с начала 1970-х гг. XX в. и до настоящего времени).

Исследование теоретических концепций и постулатов, составивших историю отечественного аудита, позволили развить теорию аудита и раскрыть содержание его понятия с позиции научных и специальных знаний, практической деятельности и информационной системы.

Работы Л.Ф.Аксененко, И.Н.Богатой, Р.П.Бульги, С.М.Бычковой, О.В.Голосова, Е.М.Гутцайта, Ю.Л.Данилевского, В.Б.Ивашкевича, Ю.Н.Иткина, П.И.Камышанова, А.Н.Кизилова, Б.А.Лугового, Л.Г.Макаровой, М.В.Мельник, О.А.Мироновой, С.В.Панковой, В.И.Подольского, В.И.Петровой, В.В.Скобары,

А.К.Солодова, Я.В.Соколова, В.П.Суйца, А.А.Терехова, К.Л.Угольников, Н.Н.Хахоновой, А.Д.Шеремета, Т.Г.Шешуковой и других позволили определить приоритеты концептуальных основ современного аудита и выявить необходимость развития качественной составляющей аудита во всех его областях. Комплексная характеристика, данная автором современному аудиту, раскрывает его тройственную сущность (рис. 1):

I - аудит как область научных и специальных знаний;

II - аудит как область практической деятельности;

III - аудит как информационная система, используемая в управлении аудируемого субъекта и аудиторской организации.



Рис. 1. Комплексная характеристика аудита

Каждой области аудита свойственны: свои отличительные признаки, сущностная структура и элементы, позволяющие определить взаимообусловленность одной области от другой, обоснование которым выполнено в работе.

Положения теории рассмотрены в работе не только через призму классических экономических концепций, но и современных теорий: теория адекватности, теория контроллинга, теория консалтинга, агентов, институциональной теории и других.

Признавая, что задачи фундаментальных наук состоят в познании объективных экономических законов и обосновании путей их эффективного использования, а прикладных - в использовании результатов фундаментальных разработок для решения общих, частных и конкретных практических задач, в работе сделан вывод о том, что нельзя исключать экономические отношения из определения сущности аудита.

Аудит как прикладная и частная наука опирается на теоретические положения общеэкономических наук (экономическая теория, теория управления и др.) и призвана решать три взаимообусловленных задачи, связанные с объяснением, предсказанием и формированием тенденций аудиторской практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающей принятие управленческих решений. Исходя из роли и места аудита в системе экономических наук, дано определение и выделен предмет науки.

*Аудит* - наука о совокупности и развитии отношений, возникающих между субъектами рынка (субъектами аудиторской деятельности), обусловленных требованием объективного и полного представления информации об имущественном и финансовом положении, результатах деятельности экономических субъектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудит призван удовлетворять реальные экономические потребности субъектов рыночных отношений – потребность в объективной и полной информации о деятельности экономических субъектов, необходимой для принятия ими решений. Для удовлетворения потребностей необходимо – производство экономических благ – аудиторских услуг, которые подразделяются на: аудит финансовой отчетности; сопутствующие услуги и прочие услуги. Аудиторские услуги являются комплементарными, так как дополняют услуги, связанные с управлением (планирование, учет, анализ, контроль и др.). Этим объясняется взаимосвязь и обусловленность тенденций развития прикладных экономических наук.

Исходя из определяющей роли отношений собственности, могут быть выделены экономические агенты – субъекты аудита, а также те экономические отношения, которые изучаются аудитом. Основными экономическими агентами являются индивиды, фирмы и государство. Для полной характеристики модели взаимоотношений в аудите с позиции институциональной теории в работе выделены следующие группы агентов:

- собственники;
- менеджеры (агенты, которым делегированы отдельные полномочия собственников);
- государство;
- пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- профессиональные общественные организации аудиторов - саморегулируемые организации;
- аудиторы и аудиторские фирмы (агенты, которым общество доверило выполнить миссию – защитить интересов собственника и других членов общества, снижение риска инвестиционных потерь).

Классическая политическая экономия представленная трудами А.Смита, Д. Рикардо, Дж.С.Милля и других экономистов, сформировала базу для понимания целого ряда экономических категорий, выработала методологические принципы анализа, определила основополагающие элементы метода научного исследования.

По нашему мнению, характеризуя метод аудита как науки можно выделить три основополагающих элемента, присущих общенаучным методам исследования, которые он использует: диалектику, формальную логику и системный подход.

Аудит использует всю совокупность элементов общенаучного метода, адаптируя их к задачам процесса сбора и накопления аудиторских доказательств, анализу информации, полученной в ходе аудита с целью формирования профессионального суждения в отношении объектов аудита. Отличительными особенностями использования этих методов в аудите являются: во-первых, необходимость опираться на основополагающие принципы аудита; во-вторых, необходимость использования специфических категорий и понятий.

Метод аудита представляет систему принципов, категорий, приемов, требований и методик (или алгоритмов), формирующих концепцию исследования предмета (объекта) аудита (рис. 2).



**Рис. 2. Сущность метода аудита**

Формулировка теоретических основ аудита (как и любой другой науки) невозможна без анализа его взаимосвязи с философскими концепциями, которые позволяют представить процесс накопления знаний. В методологии научных исследований выделено три концепций: позитивизм, интерпретивизм и реализм.

Позитивизм, основанный на анализе и интерпретации собранных данных без оценочных заключений полученных результатов, предполагает использование высокоструктурированных технологий и методик исследования. Концепция основывается на допущении, что исследователь не может повлиять на результаты исследования, оставаясь при этом независимым от объекта исследований. Это допущения предполагает, что в процессе накопления аудиторских доказательств аудитор, следуя правилам бухгалтерского учета, может подтвердить (или опровергнуть) достоверность данных отчетности, в зависимости от того, совпадет или нет полученный им результат с данными бухгалтерского учета.

Интерпретивизм исходит из того, что в современном быстроменяющемся мире никакие экономические исследования не могут привести к выявлению законов (подобно законам естественных наук). Глубокое понимание процессов, определяющих развитие общества, невозможно, если исследования проводятся исключительно с целью открытия всеобщих законов. В отношении экономических исследований генерализации (обобщение, интерпретация) результатов исследования не может быть решающей, однако всегда существует потребность в изучении деталей ситуации, с тем, чтобы понять действительности и факторы ее определяющие.

Концепция интерпретивизма, имеющая два направления, важная для теории аудита положениями конструктивизма и социального конструктивизма. Первое положение подтверждает то, что предметом изучения должны стать субъективные понятия человека, мотивирующие его поступки. Странники второго направления - социального конструктивизма, рассматривают реальность как некую социальную конструкцию. Различные интерпретации ситуаций, в которых оказываются люди, приводят к тому, что действительность осознается посредством личных интерпретаций пережитых событий. Различные интерпретации влияют на поступки людей и природу их взаимоотношений.

Очевидно, что бухгалтер, аудитор, аналитик в своей профессиональной деятельности реализуют эту концепцию исследования, интерпретируя факты хозяйственной жизни экономических субъектов рынка, формируя собственное профессиональное суждение. Представители социального конструктивизма полагают, что людям присуще делиться друг с другом своими интерпретациями событий. Поэтому можно говорить о наличии системы общественных стимулов (очевидных или скрытых), что приводит к некоторой обобщенной интерпретации. В процессе аудита на завершающем этапе проверки полученные аудиторские доказательства и профессиональные суждения участников аудиторской группы обобщаются в целях формирования мнения о достоверности отчетности.

Согласно концепции реализма, реальность не зависит ни от мыслей, ни от представлений людей. Модели их поведения определяются социальными силами и глобальными процессами. Реализм признает справедливыми отдельные философские аспекты позитивизма (объективную сущность развития общества), но в то же время утверждает, что люди не могут быть объектом исследований. Изучение общественных явлений реализм подходит как к субъективной реальности с позиций понимания процессов, определяющих поведение человека.

Процесс получения аудиторских доказательств и формирование выводов о достоверности отчетности чаще всего основываются на сочетании концепций позитивизма и интерпретивизма, что не исключает использование и идей реализма. Рассматривая развитие теории аудита как процесса исследования, выводы диссертации опирались на совокупность идей, формирующих область научных знаний.

В работе сделан вывод, что дальнейшее развитие теории аудита следует осуществлять во взаимосвязи с концепцией качества, это позволяет выделить новые методологические подходы к содержанию аудита в современных условиях.

Аудит как область практической деятельности обусловлен: взаимодействием и взаимоотношением субъектов, наличием различных видов аудиторской



деятельности, их трансформацией; воздействием действующего законодательства, реализуемого в рамках государственной политики регулирования аудиторской деятельности, международных стандартов аудита и зарубежного опыта. Критическое осмысление новаций в области государственного регулирования аудиторской деятельности, создание саморегулируемых аудиторских организаций усилили доказательность выводов о необходимости повышения качества аудита и сопутствующих аудиту услуг, а также достижение нового качественно-го уровня управления аудитом в аудиторских организациях.

Традиционное представление информационных систем позволяет выделить особенности: внешней информационной среды; информации, генерируемой в процессе проведения аудита и под его воздействием; а также информации, представляемой на уровне разных групп пользователей. Информация, используемая в аудиторской деятельности, создает значительные возможности для развития и совершенствования системы управления организаций, что обуславливает развитие не только аудита финансовой отчетности, но и других сегментов рынка аудиторских услуг (сопутствующие услуги и прочие услуги).

Комплексный и системный подход к характеристике современного аудита выполнен с целью выделения основных предпосылок и обоснования концепции аудита на основе ее логической модели (рис. 3).

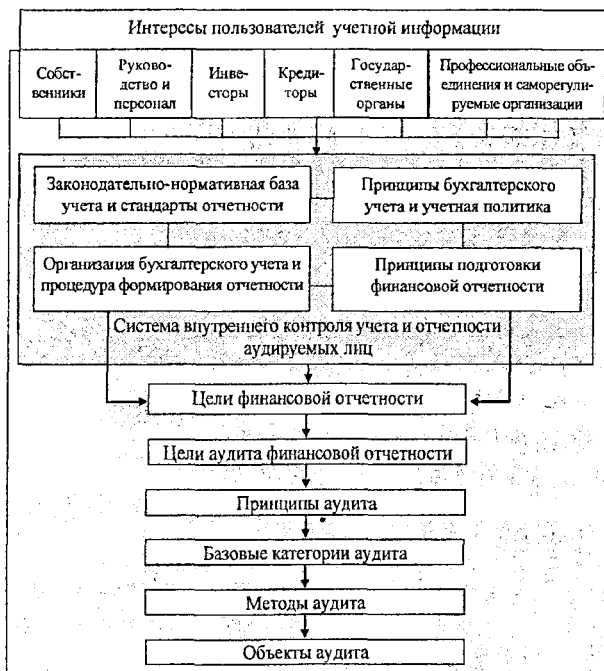


Рис. 3. Логическая модель концепции аудита

Аргументация логической структуры концепции аудита основана на положениях неоинституциональной экономики, и, в частности, теории агентов, изучающей взаимоотношения принципала (собственника) и агента (менеджера, контролера). Изучение побудительных мотивов субъектов аудиторской деятельности (предпосылок) позволило проанализировать различные организационные модели взаимоотношений, обеспечивающие оптимальное распределение риска между принципалом и агентом, и поведение агентов в соответствии с интересами принципалов.

Организационные модели регулирования аудиторской деятельности основаны на взаимодействии формальных и неформальных институтов, что проявляется в сочетании государственного механизма регулирования с саморегулированием.

Исходным элементом концепции являются интересы пользователей учетной информации и информации, генерируемой в процессе аудита. Ориентируясь на интересы пользователей, в работе сформулированы цели аудита финансовой отчетности во взаимосвязи с целями формирования финансовой отчетности.

Обе цели обусловлены принципами подготовки финансовой отчетности, что явилось предпосылкой построения концепции аудита, обусловленной с концепцией учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, доказательность этой позиции объяснена существованием постулатов аудита, т.е. базовых предпосылок, принимаемых в рамках научной теории за истину и играющих роль аксиомы: известные постулаты Р.Маутца и Х.Шарафа, дополненные реалистичной системой постулатов Я.В.Соколова, сравнительный анализ которых показал:

- общим в рассматриваемых системах постулатов являются главные аспекты, в связи с которыми сформулированы эти постулаты: верифицируемость данных учета и отчетности, конфликт интересов, подверженность отчетности искажениям, главенствующий принцип непрерывности деятельности аудируемого лица, независимость аудитора, степень доверия к отчетности и аудиторскому заключению;

- отличия названных систем постулатов заключаются: во-первых, в позитивности утверждений Р.Маутца и Х.Шарафа ("финансовая отчетность не содержит искажений") и в относительной негативности справедливых утверждений Я.В.Соколова ("отчет составлен неверно", "непроверенная отчетность не заслуживает доверия"); во-вторых, в позиции авторов на природу, виды бухгалтерских ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Логические продолжения постулатов выражены в принципах аудита. Критический анализ критериев классификации принципов аудита позволил выделить четыре группы:

1. Принципы, разграничивающие собственно аудит и сопутствующие аудиту услуги. Данные принципы сформулированы в международных стандартах

заданий, обеспечивающих уверенность;

2. Этические принципы. Данные принципы определены Международной Федерацией Бухгалтеров (МФБ) в "Кодексе этики профессиональных бухгалтеров"; в МСА 200 "Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности"; в "Кодексе этики аудиторов России", а также в ФПСА № 1 "Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности";
3. Профессиональные базовые принципы аудита финансовой отчетности. Эти принципы сформулированы в МСА и ФПСА;
4. Принципы качества аудита.

Такая классификация отличается от существующих, выделяющих только профессиональные и этические принципы аудита.

К первой группе принципов в работе отнесены принципы, разграничивающие аудит и услуги, к которым применяется уровень уверенности.

Ко второй группе принципов относятся общеэтические принципы, признанные международными и отечественными стандартами. К ним относятся: независимость, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Принципы, выделенные в третью группу, мы определили как *базовые профессиональные принципы*. К ним относятся принципы: *существенности; разумной уверенности; разграничения ответственности; документирования; доказательности; выборочной проверки; понимания деятельности аудируемого лица; профессионального скептицизма; унифицированности.*

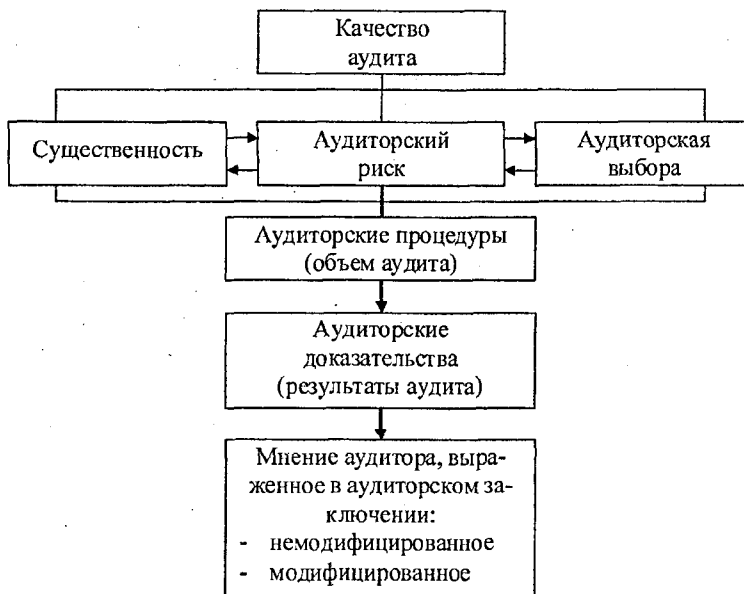
Четвертая группа принципов в настоящее время не нашла отражение в нормативных документах, положениях стандартов, в специальной литературе. Автором выделены и обоснованы три основных принципа: принцип обусловленности повышением эффективности управления аудиторской деятельностью; принцип осторожности; принцип управляемости качеством аудита.

*Принцип обусловленности повышением эффективности управления аудиторской деятельностью* является базовым в системе принципов качества. Его реализация позволяет через созданную систему институтов качества аудита производить рейтинговую оценку аудиторских фирм в зависимости от качества аудиторских услуг и ожиданий пользователей финансовой информации.

*Принцип осторожности* используется в текущей аудиторской деятельности с целью: 1 - принятия решений на основе результатов предварительного анализа системы внутреннего контроля аудируемого лица продолжать или нет с ним отношения, заключать или нет договор; 2 - снижения рисков аудита в оценках по поводу выборки, существенности, оценки достоверности и т.д.; 3 - правильного выражения мнения при подтверждении достоверности аудируемой отчетности и законности деятельности аудируемого лица; и др.

*Принцип управляемости качеством аудита* необходим для выбора инструментов управления на разных этапах осуществления аудита от подготовки и планирования до формирования выводов и дачи заключения.

Исследование понимания и сущности аудита требует уточнения содержания базовых категорий аудита, которые в работе разделены на две группы, отличающиеся по месту и роли теории аудита и сфере применения. В диссертации отмечено, что в стандартах аудита и иных нормативно-методических документах дается лишь определение и характеристика самих категорий, однако, их сущность и взаимосвязь требует уточнения. Логическая связь основных категорий аудита, традиционно объясняющая возникновение и последствия *аудиторского риска* от *существенности* и *аудиторской выборки* дополнена взаимобусловленностью и зависимостью от категории *качества аудита*. Эта обусловленность и зависимость распространяется на все *аудиторские процедуры* и *аудиторские доказательства* (рис. 4).



**Рис. 4. Взаимосвязь основных категорий аудита с категорией качества аудита**

Формирование логической модели концепции аудита (см. рис. 2) завершают методы и объекты аудита. В работе рассмотрен традиционный подход к выделению методов и объектов аудита, однако их содержание уточнено с учетом требований качества аудита.

**2. Разработка и обоснование концепции качества аудита и его методического обеспечения, направленного на повышение уровня качества ауди-**

### торских услуг в современных условиях.

Обоснование сущности и содержания категории *качества* применительно к аудиту выполнено на основе известных теорий качества и их положений, а также на основе определений, содержащихся в международных и российских стандартах качества.

Вопросы оценки качества в любой сфере деятельности являются сложными и не получили однозначного решения. Можно говорить о некоторых общих подходах к оценке качества различных объектов. Как правило, качество какого-либо объекта оценивают с точки зрения соответствия его свойств определенным требованиям, которые включают:

- определение понятия качества применительно к изучаемому объекту;
- выбор критерисв и показателей качества;
- выбор методов оценки качества.

Определение качества аудита может быть дано на основании его комплексной характеристики и предполагает разделение понятий *качество аудита как общей категории, и качество процесса аудита и аудиторской услуги, как составляющих его сущность.*

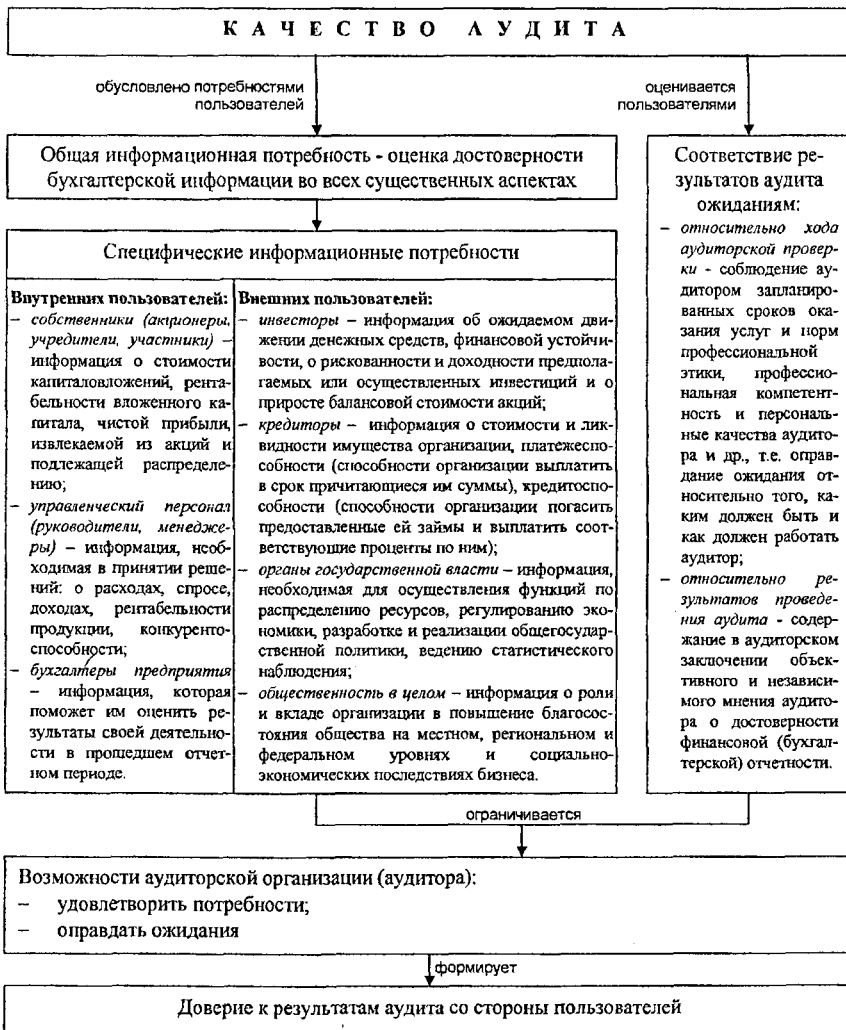
Под *качеством аудита как элемента рыночной инфраструктуры* следует понимать степень соответствия результатов аудита, представленных заинтересованным пользователям в форме мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности интересам пользователей этой отчетности. При этом ожидания пользователей могут существенно изменяться под влиянием разнообразных факторов, требуют изучения в системе взаимоотношений всех участников аудиторской деятельности.

Аудиторская деятельность регулируется на основе определенной организационной модели. Результат аудита, следовательно, его качество в значительной степени зависит от эффективности функционирования этой модели. В связи с этим можно характеризовать *качество аудиторской деятельности* как степень соответствия модели функционирования аудита в рыночной системе задачам развития этой системы.

Применительно к требованиям внутренних пользователей результатов аудита можно дать определение *качества аудиторской услуги* как степени соответствия ее условиям договоренности на проведение аудита и целям аудита – выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях.

Профессиональные стандарты содержат требования к процессу проведения аудита. Это позволяет дать определение *качеству проведения аудита* (аудиторской услуги) как степени соответствия выполняемых в ходе аудита процедур требованиям профессиональных стандартов:

В работе сделан вывод, что в широком понимании качества аудита требуют взаимосвязанного рассмотрения: потребности пользователей в информации; ограничения, которые накладывает модель взаимодействия на субъектов аудиторской деятельности; оценки и ожидания пользователей информации, формируемое в связи с этим доверие пользователей к результатам аудита (рис. 5).



**Рис. 5. Взаимосвязь и обусловленность понятий, характеризующих качество аудита**

Применительно к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности критерии качества и, следовательно, показатели качества аудита разделены на две группы:

- качество проведения аудита;
- качество результатов аудита.

Требования, согласно которым выделены эти критерии, установлены в федеральном законе и правилах (стандартах) аудита. В статье 10 закона "Об аудиторской деятельности" № 307-ФЗ определена трехуровневая система контроля качества аудита, включающая внешний и внутренний контроль, осуществляемый согласно требованиям федеральных стандартов. Анализ требований нормативно-методической базы аудита позволяет представить эту систему следующим образом (табл. 2).

**Таблица 2. Трехуровневая система контроля качества аудита**

Вид контроля	Органы или лица, осуществляющие контроль	Документы, устанавливающие требования (критерии) контроля
Внешний контроль. в том числе		
- государственный	осуществляется государством через уполномоченные органы	федеральные законы и стандарты аудита
- профессиональный	осуществляется профессиональными общественными организациями аудиторов	федеральные законы и стандарты аудита; внутренние стандарты аудита общественной организации; этические нормы
Внутрифирменный	осуществляется руководством и сотрудниками аудиторской фирмы (индивидуальным аудитором)	внутрифирменные стандарты аудита

Приведенная характеристика системы позволяет выделить три группы критериев качества проведения аудита:

1 - законодательные, основанные на требованиях лицензирования, аттестации аудита;

2 - нормативные, основанные на обязательных требованиях стандартов (оценка уровня существенности и аудиторского риска; разработка общего плана и программы аудита; документирование аудита; соответствие выводов аудитора аудиторским доказательствам и др.);

3 - этические, основанные на общих этических принципах аудита, закрепленных в кодексе или ином документе.

С критериями качества аудита связан вопрос о выборе методов оценки качества (соблюдения критерия, требований). Трудность связана с тем, что одни критерии могут быть формализованы, а другие нет. Критерии соблюдения законодательства, как правило, формализованы в самих документах в виде обязательных требований. Например, наличие лицензии; соответствие аудиторских услуг этой лицензии; наличие в штате организации аттестованных аудиторов и др. Оценка соблюдения этих требований проводится по принципу "да" или "нет" (соблюдается или не соблюдается).

В диссертации разработана концепция качества аудита (рис. 6)



Рис. 6. Логическая модель концепции качества аудита



Достижение цели концепции качества аудита требует взаимодействия всех элементов концепции. Важнейшими элементами являются принципы и категории качества аудита.

Для категории *качества результатов аудита* объектом управления выделено *мнение аудитора*, основными параметрами контроля которого являются: форма и содержание аудиторского заключения, обоснованность, объективность и полнота профессионального суждения. Для управления *качеством проведения аудита* объектом выделена *аудиторская услуга*, основными параметрами контроля которой являются: требования стандартов аудита, план и программа проведения аудита, профессиональный уровень исполнителей и его соответствие характеру и сложности задания.

Сложность управления объектами качества аудита зависит от того, в какой области аудита реализуется это управление. В логической модели концепции качества аудита выделено, в соответствии с концепцией самого аудита, аналогичные области: научных исследований, практической деятельности и информационной системы.

Качество аудита как области научных исследований определяется методологией аудита и направлениями ее совершенствования на основе: синергетического эффекта взаимодействующих с аудитом прикладных научных областей исследования; положений институциональной теории для аудита; новых направлений стандартизации аудита.

Синергетика как междисциплинарное научное направление изучает общие закономерности самоорганизации, становление структур, которые образуются в сложных, открытых системах. Аудит является именно такой системой, для которой характерен перманентный потоковый обмен информацией с окружающей средой - рыночной средой в неравновесных условиях. Для синергетики как научного направления изучение вопросов пространственно-временной структуры системы, условий ее возникновения и развития являются актуальным. Именно эти подходы использованы в работе для анализа исторической обусловленности возникновения аудита и развития его целей, периодизации этапов. Организационные модели аудита (жесткая государственная и саморегулируемая) дают пространственную характеристику структуры аудита. Комплексная характеристика качества аудита и актуальность повышения качества обоснованы информационными потребностями и ожиданиями пользователей отчетности (обмен информацией с рыночной средой).

Институциональный анализ позволяет подойти к изучению сложных систем, в том числе аудита не только с экономических (калькуляционных) подходов, но и интерпретативных, что особенно важно для оценки качества результатов аудита. Анализируя модель аудиторской деятельности, построенную на основе теории экономических агентов, отмечено, что для большинства пользователей результат аудита представляется в виде мнения аудитора о достоверности отчетности, основанном на профессиональном суждении. Анализ качества ре-

зультатов аудита в отношении профессионального суждения с позиций экономических выгод (экономических благ) теоретически возможен, но затруднен в силу высокой неопределенности условий анализа (число пользователей, оценка их экономических выгод). В работе предложен интерпретативный подход, используемый в экономике соглашений.

Двойственная природа аудита проявляется в том, что аудиторская деятельность является не только предпринимательской, но и общественной. С этих позиций изучение мотивов поведения субъектов аудиторской деятельности, которые в большей степени описываются неформальными институтами, значимо и в условиях перехода на саморегулируемую модель аудита в России.

Качество аудита как области практической деятельности определяется с соблюдением требований норм законодательства и аудиторских стандартов, в развитии которых большое значение имеет политика государственного регулирования аудиторской деятельности, осуществляемая Министерством финансов России, и требования саморегулируемых организаций аудита.

Качество аудита как информационной системы определяется требованиями пользователей информации финансовой отчетности, подтвержденной аудиторами, с одной стороны и требованиями к информационной системе, с другой. Большая значимость в реализации этих требований отведена в работе возможностям самой информационной системы, формируемой в процессе аудита и по результатам проведенного аудита. Безусловно, без методического обеспечения качества аудита достичь необходимого уровня качества во всех областях аудита невозможно.

В соответствии с требованиями российских и международных стандартов системы менеджмента качества и процессного подхода дана характеристика основных элементов системы управления качеством аудита (модели управления): требования потребителей финансовой информации; ответственность руководства аудиторской фирмы; процессы, характеризующие жизненный цикл аудиторской услуги; мнение аудитора, как продукт аудиторской услуги; качество аудита, характеризующее степень удовлетворенности пользователей финансовой информации. Жизненный цикл аудиторской услуги характеризуется следующими процессами: отбор клиентов, организация и планирование, информационное обеспечение, методическое обеспечение, документирование, контроль качества, поддержание клиента, управление персоналом.

В работе систематизированы существующие подходы и уточнено содержание методического обеспечения качества аудита с учетом подходов российских ученых Я.В.Соколова, С.М.Бычковой, Е.М.Гутцайта, Л.Г.Макаровой, М.В.Мельник, С.А.Николаевой-Расказовой, В.И.Подольского, Л.З.Шнейдмана, А.А.Шапошникова и других. Применяемые в аудиторской практике в настоящее время методическое обеспечение качества проведения аудита достаточно полно охарактеризовано в международных стандартах и федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Особенно это касается: качества аудитор-

ских проверок и оказания сопутствующих услуг, требований к системе внутреннего контроля качества аудиторских организаций. В то же время в отношении качества результатов аудита методический инструментарий не разработан, отсутствует его теоретическое обоснование.

В диссертации даны предложения по разработке методического инструментария по качеству результатов аудита, объектом управления которого является мнение аудитора. Приведено авторское определение профессионального мнения аудитора - как мнения (выводов) аудитора, основанного на его знаниях и опыте, полученных доказательствах, формируемого в условиях неопределенности и отсутствия стандартных решений.

Формирование профессионального суждения аудитора основано на: добросовестном применении знаний, которое зависит от квалификации и опыта работы аудитора; ответственности аудитора и использовании им основополагающих принципов аудита.

**3. Обоснование методологии обеспечения качества аудита, включающей реализацию важнейших принципов аудита с позиции концепции качества, повышающей значимость профессиональных суждений аудитора и обеспечивающей создание более эффективных систем внутреннего контроля.**

Изучение и систематизация зарубежного опыта аудита и теоретических разработок отечественных и зарубежных авторов позволили определить влияние требований к качеству аудита на области профессионального суждения аудитора. К таким областям отнесены: анализ стратегии развития бизнеса; оценка эффективности реализации стратегии; управление предпринимательскими рисками; представление и раскрытие информации в финансовой отчетности.

Разноплановость подходов к формированию отчетности: корпоративной; консолидированной; по требованиям международных стандартов; отчетности холдингов; групп предприятий, относящихся к конкретному бизнесу; и другой - доказывает необходимость выделения проблем аудита, связанных с анализом и оценкой стратегии развития бизнеса.

Среди обширного теоретического спектра подходов к стратегии развития (конкурентная стратегия, стратегия лидерства, стратегия ценообразования, стратегия маркетинга и других), важнейшими являются подходы, подразумевающие разработку мероприятий по изменению качественных параметров организации и развитию ее конкурентоспособности. Теория стратегии развития направлена на проведение диверсификации и реструктуризации производства для ускорения оборачиваемости капитала, уменьшения издержек, повышения качества продукции, обновления номенклатуры, поиск новых рыночных ниш, совершенствование управления и др. Для аудитора реализация этой стратегии важна не только как подтверждение осуществления принципа непрерывности деятельности, но и как оценка качественных изменений в развитии аудируемого субъекта и его показателей, отражаемых в отчетности.

Деятельность аудируемого лица связана с предпринимательскими рисками, в свою очередь, аудиторская деятельность, подвержена аудиторским рискам. Аудиторский риск должен оцениваться во взаимосвязи с деловым риском организации (бизнес-риском). Мнение аудитора о достоверности отчетности, выраженное в аудиторском заключении, рассматривается с учетом оценки делового риска аудируемого субъекта. Проблема риска и его оценки рассмотрено в работе с позиции неоклассических теорий Дж.Неймана, О.Моргенштейна, а также трудов К.Эрроу, Г.Марковица, У.Шарпа, Ф.Найта и других.

В диссертации развито содержание понятия системы внутреннего контроля как фактора обеспечения качества аудита. На основании проведенного анализа подходов и требований к эффективности функционирования систем внутреннего контроля (СВК) аудируемых субъектов выделены двенадцать принципиальных подходов оценки СВК для различных областей управления организацией (табл. 3).

**Таблица 3. Принципиальные подходы к оценке эффективности СВК аудируемой организации**

Области управленческих задач	Принципиальные подходы к оценке эффективности СВК
Управление и культура контроля	1. Ответственность высшего руководства (распорядительного органа управления). 2. Ответственность исполнительного органа управления 3. Разработка этических норм и стандартов профессионального поведения
Признание и оценка риска	4. Выявление и оценка существенных рисков на постоянной основе
Осуществление контроля и разделение полномочий	5. Наличие достаточной структуры для обеспечения ежедневного контроля на всех уровнях управления. 6. Разделение обязанностей менеджеров по уровням иерархии управления, обеспечивающее исключение конфликта интересов в сфере ответственности.
Формирование информации и системы ее передачи	7. Обеспечения СВК адекватной информацией. 8. Надежности информационных систем. 9. Эффективность информационных систем.
Мониторинг управления деятельностью организации и исправление недостатков	10. Организация контроля СВК на постоянной основе 11. Организации внутреннего аудита 12. Оперативность информирования руководства организации и устранение выявленных недостатков СВК

Разработан тест системы внутреннего контроля (СВК), используемый в методике аудита для достижения понимания бизнеса клиента, условий экономической среды и оценки составляющих аудиторского риска (неотъемлемого риска и риска средств контроля), а также эффективности функционирования системы бухгалтерского учета (СБУ) и внутреннего контроля экономического субъекта. Тест охватывает пять элементов СВК: контрольную среду; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационную систему подготовки финансовой отчетности, контрольные действия (Табл. 4).

Таблица 4. Структура системы внутреннего контроля аудируемого лица

Элементы системы внутреннего контроля	Характеристика элемента системы внутреннего контроля
Контрольная среда	<ul style="list-style-type: none"> <li>- честность и другие этические ценности;</li> <li>- профессионализм (компетентность сотрудников);</li> <li>- участие собственника или его представителей;</li> <li>- компетентность и стиль работы руководства;</li> <li>- наделение ответственностью и полномочиями;</li> <li>- кадровая политика и практика.</li> </ul>
Процесс оценки рисков аудируемым лицом	<ul style="list-style-type: none"> <li>- изменения в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения);</li> <li>- новый персонал;</li> <li>- внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем;</li> <li>- быстрый рост и развитие аудируемого лица;</li> <li>- новые технологии;</li> <li>- новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров (работ, услуг).</li> </ul>
Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>- технические средства;</li> <li>- программное обеспечение;</li> <li>- персонал;</li> <li>- процедуры сбора и передачи информации;</li> <li>- базы данных.</li> </ul>
Контрольные действия	<ul style="list-style-type: none"> <li>- проверка выполнения;</li> <li>- обработка информации;</li> <li>- проверка наличия и состояния объектов;</li> <li>- разделение обязанностей.</li> </ul>
Мониторинг средств контроля	<ul style="list-style-type: none"> <li>- наблюдение за функционированием;</li> <li>- наблюдение за необходимыми изменениями средств контроля.</li> </ul>

Для оценки компонентов аудиторского риска предложено использование методов экспертных оценок: экспертного опроса и анкетирования, подходы к которому обоснованы в работе для разных компонентов риска.

#### 4. Разработка и обоснование методического инструментария, обеспечивающего повышение качества аудита, на основе развития аудиторских процедур и внутренних стандартов аудита.

В диссертации определена логическая последовательность и раскрыто содержание основных процедур методики аудита в соответствии с концепцией качества. *Концептуальный подход к организации и методики проведения аудита* (аудиторской проверки) разработан в диссертации с учетом *стратегии* аудита и выделения *области* аудиторской проверки. В стратегии аудита выделены три основных аспекта: организационные, методические и информационные.

Организационные аспекты стратегии аудиторской проверки связаны: с формированием группы исполнителей, распределением обязанностей, установлением сроков проверки, что является важным для ее качественного проведения. Эти вопросы связаны с системой менеджмента качества аудиторской фирмы.

Методические аспекты стратегии раскрываются в таких документах как: Общий план и Программа проверки. Стратегия аудиторской проверки должна следовать из содержания внутрифирменных стандартов аудиторской фирмы. Обобщенная модель стратегии может быть положена в основу формирования

общего плана и программы аудита конкретной организации, а также используется при составлении рабочих документов аудитора.

В работе сделан вывод, что при разработке стратегии следует выделять следующие элементы (структура): цель проверки; информационное обеспечение аудита; предметные области проверки; содержание и процедуры проверки предметных областей; содержание и форма представления отчета аудитора по результатам проверки. На рисунке 6 представлена модель стратегии аудита для аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.



**Рис. 6. Стратегия аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности**

Выделение информационного обеспечения аудита в самостоятельный элемент стратегии важно с позиции повышения качества аудиторской проверки. Формируя стратегию проверки аудиторю необходимо установить, какие нормативные и правовые акты устанавливают требования, которые регламентируют деятельность экономического субъекта. При этом значительное время занимает поиск и систематизация таких документов, изучение требований, содержащихся в них. Проблема чаще всего состоит в том, чтобы определить в полном объеме круг таких требований. Например, вопросы лицензирования отдельных видов деятельности традиционно включаются в план аудиторской проверки, между тем требования антимонопольного законодательства, в том числе контроль за приобретением имущества и имущественных прав, нередко выпадают из поля зрения, что приводит на практике к значительным рискам.

В работе отмечено, что по своему содержанию рабочие документы информационного обеспечения должны включать:

1. Перечень основных нормативных и правовых актов проверки;
2. Обзор проблемных вопросов бухгалтерского учета и налогообложения;

3. Анализ общих экономических факторов и условий деятельности аудируемого лица.

Поскольку одной из целей аудита является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, аудитору следует уделить особое внимание влиянию на результаты проверки выполнения требований нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В этой связи в работе сделан акцент на положение, чтобы в рабочем документе содержался обзор основных требований нормативных актов. Кроме того, в случае изменения законодательных актов уместны обзоры характера подобных изменений, сроков вступления их в действие и переходных условий.

Большое значение имеет также подготовка обзоров по проблемным вопросам бухгалтерского учета и налогообложения. Практика свидетельствует, что противоречивость и недостаточная разработанность вопросов, приводят к неоднозначному их пониманию, что связано со значительными рисками для экономического субъекта и для аудитора. Анализ таких вопросов и выработка единого и обоснованного подхода к его решению является важной задачей стратегии проверки. Это позволяет избежать подобных проблем при аудите различных организаций.

Следует учесть, что подготовка информационного обеспечения аудита может потребовать привлечения специалистов в области права, в том числе и для защиты выбранной позиции в спорах с налоговыми органами и в судебном порядке. В этой связи можно подчеркнуть важность формирования определенной позиции аудиторской фирмы в отношениях с клиентом.

Центральное место при разработке стратегии аудита занимает выбор предметных областей проверки. Термин "предметные области проверки" не закреплен в стандартах аудита, хотя и используется в специальной литературе.

Предметная область проверки охарактеризована в диссертации как область (часть) финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, подлежащая исследованию (проверке) в соответствии с целью выполняемой аудиторской услуги, для которой сформулированы отдельные (специальные) задачи проверки, вытекающие из общей цели.

При оказании одной и той же услуги различным клиентам могут быть выделены различные предметные области, что в первую очередь определяется особенностями и характером деятельности организации. В работе выделены и охарактеризованы некоторые предметные области проверки, которые свойственны различным организациям и дают комплексное представление о содержании их финансово-хозяйственной деятельности.

В диссертации дано предложение - разделить предметные области проверки на два комплекса работ:

- первый включает проверку законности деятельности организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, формирование и состав отчетности, анализ деятельности аудируемого лица;

- второй комплекс работ включает проверку по специальным вопросам. В

этом случае предметные области проверки могут быть выделены по различным признакам.

Поскольку для выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо проверить сальдо и обороты по счетам наиболее простым (но не самым эффективным) является подход, когда программа проверки строится в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Однако, большое количество счетов (и иных объектов проверки) создают сложности в организации аудиторской проверки по этому принципу. Чтобы упростить план аудита, его информацию следует группировать счета по определенным признакам. В диссертации выполнен анализ различных точек зрения по этому вопросу, среди которых выделено мнение отдельных авторов о выделении комплексов работ в ходе проверки в соответствии с разделами плана счетов, либо по циклам хозяйственных операций, либо по бизнес-процессам и т.д. Обоснована рациональность иного подхода, основанного на группировке счетов по циклам хозяйственных операций и бизнес-процессам на примере объектов исследования - аудиторских и аудируемых организаций.

Циклы хозяйственных операций характеризуют кругооборот капитала организации и заканчиваются только при прекращении ее деятельности. Выделение циклов хозяйственных операций позволяет применить в ходе аудита целенаправленное тестирование и исследовать разнообразные виды деятельности предприятия. При этом возможна аудиторская проверка следующих циклов операций:

- цикл приобретения и расходования материально-производственных запасов - включает учет запаса материалов, организацию и оформление их закупки, приемки и отпуска, оценку материальных запасов, учет затрат, связанных с созданием и хранением запаса материалов и кредиторской задолженности, контроль количества материалов по местам хранения;

- цикл производства - объединяет хозяйственные операции по планированию и контролю производства, производственному потреблению элементов производства и выпуску готовой продукции, исчислению себестоимости реализуемых товаров, выявлению результатов производственной деятельности;

- цикл реализации и получения доходов - содержит хозяйственные операции, связанные с реализацией готовой продукции и взысканием дебиторской задолженности, исчислением затрат финансово-сбытовой деятельности, контролем за объемом, ассортиментом и прибыльностью выпускаемой продукции, поступлением наличных и безналичных денежных средств;

- финансово-инвестиционный цикл - охватывает кратко- и долгосрочное прогнозирование потоков наличных денег, инвестирование наличных средств в ценные бумаги, получение дивидендов и процентов.

В зависимости от содержания финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации могут быть выделены и другие циклы хозяйственных операций. Предложенный подход к разработке стратегии аудита в большей степени отвечает требованиям качества аудита.

Разработка методики аудита для бизнес-процессов экономического субъекта также представляется эффективным подходом к разработке стратегии



аудиторской проверки. Рассматривая бизнес-процессы в качестве предметной области проверки, аудитор должен дать оценку видов деятельности, которые определяют сущность процесса, технологию преобразования входного продукта в выход (продукт), являющийся результатом выполнения процесса и потребляемый внешним по отношению к процессу клиентом. Это предполагает включение в методику аудита не только процедур подтверждения отчетных данных как процедур, направленных на оценку эффективности деятельности, системы управления и реализацию поставленных целей, в том числе и стратегических.

Подходы, основанные на выделении циклов хозяйственных операций и бизнес-процессов, позволяют:

- представить модель деятельности экономического субъекта как динамическую систему,
- дать оценку эффективности функционирования в целом и по отдельным циклам или процессам;
- выделить риски, присущие циклам или процессам.

В диссертации обоснована необходимость развития методического инструментария внутренних стандартов аудита с позиции концепции качества аудита. Систему внутрифирменных стандартов аудита предложено дополнить стандартом, характеризующим сферу профессионального суждения аудитора и оценку результатов аудита в соответствии с концепцией качества. Проект такого стандарта представлен в работе с обоснованием его основных разделов. Предложен макет внутрифирменного стандарта "Профессиональное суждение аудитора", который развивает положения федерального стандарта "Внутрифирменная система контроля качества аудита". Макет содержит разделы: цель, обоснование необходимости разработки стандарта, основные понятия и определения, используемые в стандарте, основные положения и требования к применению этих положений аудиторами, взаимосвязь стандарта с другими.

В диссертации выделены и обоснованы направления анализа в аудите, обеспечивающие повышение качества аудита. Эффективность анализа, используемого в аудите, зависит от решения комплекса аналитических задач, позволяющих оценить важнейшие аспекты деятельности аудируемой организации:

- стратегическое преимущество организации (какой план создания стоимости есть у организации; какую нишу она занимает, и какие сравнительные преимущества помогают ей сохранить эту нишу);
- деловые риски, которые ставят под угрозу достижение целей, намеченных в стратегии организации (что может помешать организации создать намеченную стоимость; какие силы ставят под вопрос ее способности, и какие преимущества она должна иметь в процессах, чтобы создать стоимость в соответствии с намеченным планом);
- измерение эффективности процессов и сопоставление фактических данных с эталонными показателями (какими данными можно подтвердить, что ожидаемая стоимость действительно создается, то есть, насколько эффективно процессы с точки зрения стратегических целей, по сравнению с конкуренцией);

какую часть прибыли составит чистая прибыль в результате реализованного стратегического преимущества и соответствующей эффективности процессов);

- способность организации создавать стоимость и генерировать будущие потоки денежных средств (какая бизнес-модель организации дает представление о бизнесе, и позволяет сформировать профессиональные суждения касательно заявлений (утверждений) руководства организации, провести анализ процессов и дать характеристику деловых рисков);

- какой прогноз позволяет дать бизнес-модель организации относительно ключевых утверждений, нашедших воплощение во всей финансовой отчетности и соответствующем представлении учетной информации в отчетах. - На основе сопоставления финансовых результатов, представленных в отчетности, с прогнозными данными (независимыми ожиданиями) следует определить дополнительные тесты для выяснения сути выявленных расхождений.

Решение поставленных задач требует нового системного подхода к проведению аудита, который характеризуется стратегической направленностью аудиторской проверки (Табл. 5)

**Таблица 5. Характеристика современного системного подхода к аудиту**

Элементы стратегии	Характеристика элемента
Общий подход к аудита	Ориентирован: на целостную оценку бизнеса, изучение долгосрочных аспектов деятельности. Основан на убеждении, что знание общих вопросов позволяет дать более глубокую оценку отдельным элементам.
Изучение деятельности экономического субъекта на основе бизнес-модели	Предполагается, что управление организацией должно осуществляться на основе стратегии развития. Цели стратегии ведения бизнеса достигаются посредством ключевых бизнес-процессов. Поэтому для оценки эффективности функционирования организации необходимо изучение показателей стратегии и ключевых процессов.
Понимание деятельности экономического субъекта	Для достижения целей аудита необходимо изучение организации и среды, в которой она функционирует. Аудитор должен изучить и проанализировать отклонения в реализации основных целей.
Системный подход к анализу деятельности и результатам аудита	Организации понимается как динамичная система, каждый элемент которой должен изучаться во взаимосвязи с другими.
Оценка аудиторского риска	Аудиторский риск должен оцениваться во взаимосвязи с деловым риском организации (бизнес-риском). Мнение аудитора о достоверности отчетности, выраженное в аудиторском заключении, рассматривается с учетом оценки делового риска, сделанного руководством экономического субъекта.

Реализация системного подхода предполагает использование стратегического анализа в процессе аудита, целью которого является ознакомление с целями и стратегией организации в контексте условий в отрасли и экономической среде, в которой она осуществляет свою деятельность. Важно установить, какова перспектива организации с точки зрения фундаментальных деловых рисков, влияющих на стратегию бизнеса, и какую систему и механизмы контроля создало руководство для управления рисками.

Анализ стратегии, оценка риска и системы контроля позволяют аудитору

получить достаточную информацию для выявления ключевых бизнес-процессов, обеспечивающих успешное функционирование организации. В диссертации представлена методика, включающая четыре основных этапа стратегического анализа (табл. 6) и обосновано их содержание.

**Таблица 6. Содержание основных этапов стратегического анализа в аудите**

Этапы	Содержание
1 этап - анализ общей исходной информации	Анализ модели сегмента деятельности Анализ информации по отрасли Анализ информации, характеризующей организацию Понимание эффективности функционирования организации в предыдущие периоды
2 этап - понимание деловых целей и стратегии организации	Установление деловых целей организации Понимание стратегии организации Понимание стратегий корпоративного уровня управления Понимание стратегий подразделений компании Понимание стратегий по функциям и процессам Понимание процесса стратегического управления организации
3 этап - идентификация значительных стратегических рисков и оценка системы контроля	Идентификация значительных стратегических рисков Оценка системы контроля Оценка стратегического анализа с точки зрения значения его выводов для аудитора
4 этап - консалтинг полученных данных и заключений для руководства организации	Документальное оформление полученных данных и заключений

Особое значение стратегический анализ имеет для выработки плана аудита (предварительный этап) и для формирования выводов аудитора (заключительный этап). Работа аудитора включает всесторонний анализ эффективности функционирования организации с использованием финансовых и нефинансовых показателей ее деятельности.

Процесс измерения показателей деятельности помогает аудитору лучше понять и результаты работы. Предлагаемая методика анализа направлена на выявление дополнительных вопросов к аудируемой организации или деловых рисков, требующих дальнейшего изучения. С ее помощью аудитор может оценить полноту выполнения плана, достаточность аудиторских доказательств, и их надлежащий характер для формирования мнения по поводу проверяемой финансовой отчетности.

В стратегическом анализе аудиторами могут быть использованы финансовые и нефинансовые показатели. Финансовые показатели позволяют дать анализ имущественного и финансового положения и результатов деятельности в динамике на основании учетных данных, представленных в отчетности. Подобный анализ может быть проведен с использованием традиционных подходов и инструментов финансового анализа. Нефинансовые показатели характеризуют эффективность использования ресурсов, процессов, факторов рынка, а также

взаимосвязь (корреляцию) этих факторов с финансовыми показателями.

Важным направлением стратегического анализа является оценка принципа действующего предприятия. Формирование профессионального суждения о том, в какой мере этот принцип соответствует концепции подготовки финансовой отчетности, имеет свои специфические особенности, которые раскрыты в диссертации. Результаты стратегического анализа могут быть представлены в рабочих документах аудита:

- анализ эффективности функционирования организации в предыдущие периоды;

- предварительный аналитический обзор;

- описание бизнес-модель организации;

- описание рисков организации;

- описание ключевых бизнес-процессов;

- описание системы контроля;

- выводы по стратегическому анализу с точки зрения цели аудита, возможности для улучшения положения;

- план и программу аудита;

- описание стратегии организации.

Формат основных рабочих документов предложен в работе и апробирован в исследуемых аудиторских организациях.

Реализация системного подхода к аудиту финансовой отчетности значительно повышает требования к уровню знаний аудитора в области анализа, требует специальных подходов к организации аудиторской проверки.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Монографии и научно-методические издания:**

1. Азарская М.А. Методология аудита и развитие методического обеспечения его качества: Монография. - Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2009. - 196 с. - 12,0 п.л.
2. Азарская М.А. Аудит: теория и методология / М.А.Азарская, О.А.Миронова. - 3-е изд., испр. и доп. - М.: Омега-Л, 2007. - 248 с. - 15,5 (вклад автора 12,0 п.л.).
3. Азарская М.А. Учет, налогообложение и аудит в страховых организациях / М.А.Азарская, О.А.Миронова. - 2-е изд. перераб. и доп.: - М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2008. - 271 с. - 18,8 п.л. (вклад автора 13,8 п.л.).

### **Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК**

4. Азарская М.А. Сущность аудита / М.А.Азарская, О.А.Миронова // Журнал "Аудит и финансовый анализ". - 2004. - № 3. - С. 212-216. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.).

5. Азарская М.А. Особенности аудита деятельности страховых организаций // Журнал "Аудит и финансовый анализ". - 2005. - № 3. - С. 167-175. - 1,0 п.л.
6. Азарская М.А. Методологическое единство бухгалтерского учета и аудита / М.А.Азарская, О.А.Миронова, Курочкина И.П. // Журнал Вестник Самарского государственного экономического университета. - 2007. - № 2. - С. 84-86. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.).
7. Азарская М.А. Оценка риска средств контроля в ходе аудита / М.А.Азарская, Л.Н.Растамханова // Журнал "Экономические науки". - 2007. - № 37. - С. 369-373. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.).
8. Азарская М.А. Риски в бухгалтерском учете и аудите / М.А.Азарская, С.А.Деревяшкин // Вестник университета (Государственный университет управления). - 2008. - № 10(20). - С. 355-361. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.).
9. Азарская М.А. Развитие методологии оценки качества аудита // Журнал "Экономические науки". - 2008. - № 5(42). - С. 362-367. - 0,8 п.л.
10. Азарская М.А. Организационные особенности внутреннего аудита и его взаимообусловленность от задач корпоративного управления / М.А.Азарская, Е.В.Веркеева // Вестник университета (Государственный университет управления). - 2009. - № 10. - С. 332-339. - 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.).
11. Азарская М.А. Теоретические основы аудита: предмет и метод // Журнал "Экономические науки". - 2009. - № 8(57). - 0,8 п.л.
12. Азарская М.А. Качество аудита: сущность и оценка // Журнал "Экономические науки". - 2009. - № 8(57). - 1,0 п.л.

#### Публикации в других изданиях

13. Азарская М.А. Два подхода к оценке существенности в аудите / М.А.Азарская, Л.Я.Яковлева // Межвузовский сборник статей "Проблемы и перспективы экономического развития в современных условиях". - Йошкар-Ола: МарГТУ. - 2004. - С. 12-21. - 0,56 п.л. (вклад автора 0,28 п.л.).
14. Азарская М.А. Современная модель российского аудита // Научные труды по материалам российско-американской научно-практической конференции "Качество образования психологов, юристов, экономистов, математиков: практика и анализ. - Москва - Йошкар-Ола: МОСУ, 2004. - С. 5-9. - 0,2 п.л.
15. Азарская М.А. Комплексная характеристика аудита // Деп. в ВИНТИ, 27.09.2004. - 28 с.: - Рус. - МарГТУ. - г. Йошкар-Ола, 2004, № 1513-В2004. - 1,75 п.л.
16. Азарская М.А. Современная концепция аудита / М.А.Азарская, О.А.Миронова // Сборник научных статей и тезисов докладов 3-ей международной научной конференции "Аудит: международный опыт и национальные особенности". - Житомир, 20-21 мая 2004. - С. 96-105. - 0,9 п.л. (вклад автора 0,45 п.л.).
17. Азарская М.А. Постулаты и принципы аудита / М.А.Азарская, О.А.Миронова // Журнал "Все для бухгалтера". - 2004. - № 12. - С. 39-43. - 0,5 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.).

18. Азарская М.А. Формирование и раскрытие информации в отчетности страховых организаций в соответствии с МСФО // Учет, анализ, и аудит в системе управления и перспективы развития: сборник научных статей. - Йошкар-Ола: МарГТУ. - 2005. - С. 36-41. - 0,2 п.л.
19. Азарская М.А. Бюджетная классификация и ее использование в организации учета доходов федерального бюджета / М.А.Азарская, Л.Н.Потапова // Учет, анализ, и аудит в системе управления и перспективы развития: сборник научных статей. - Йошкар-Ола: МарГТУ. - 2005. - С. 41-47. - 0,25 п.л. (вклад автора 0,125 п.л.).
20. Азарская М.А. Формирование отчетности страховых организаций в условиях перехода на МСФО / М.А.Азарская, О.А.Миронова // Журнал "Международный бухгалтерский учет". - 2005. - № 1. - С. 38-43. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).
21. Азарская М.А. Методика аудита страховых премий // Проблемы развития социально-экономических систем: межвузовский сборник научных трудов. - Йошкар-Ола: МарГТУ. - 2005. - С. 79-84. - 0,2 п.л.
22. Азарская М.А. Организация управленческого учета в страховых организациях / М.А.Азарская, О.А.Миронова // Перспективы развития и духовно-нравственные основы социально-экономической деятельности потребительской кооперации: материалы межвузовской научно-практической конференции. 26-27 января 2005 г. - Чебоксары: ЧКИ, 2005. - С. 19-23. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).
23. Азарская М.А. Особенности оценки существенности при аудите страховых организаций // Перспективы экономического развития организаций в современных условиях: межвузовский сборник научных статей преподавателей и аспирантов. - Йошкар-Ола: МарГТУ, 2005. - С. 46-50. - 0,3 п.л.
24. Азарская М.А. Развитие концепции аудита / М.А.Азарская, О.А.Миронова // Журнал "Аудиторские ведомости". - 2005. - № 11. - С. 3-14. - 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.).
25. Азарская М.А. Методологические и организационные вопросы управленческого учета научно-технической деятельности / М.А.Азарская, Г.П.Винокурова // Журнал "Все для бухгалтера". - 2006. - № 1. - С. 24-29. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.).
26. Азарская М.А. Методика аудита страховых выплат // Повышение эффективности социально-экономической деятельности потребительской кооперации на основе улучшения использования кадрового потенциала: Межрегиональная научно-практическая конференция, посвященная 175-летию потребительской кооперации России. 26-27 января 2006 г. Часть 1. - Чебоксары, 2006. - С.23-27. - 0,4 п.л.
27. Азарская М.А. Оценка в бухгалтерском и налоговом учете вкладов в уставный капитал / М.А.Азарская, Л.Я.Яковлева // Проблемы и развитие социально-экономических систем: межвузовский сборник научных трудов. - Йошкар-Ола: МарГТУ, 2005. - С. 84-88. - 0,4 п.л. (вклад автора 0,2 п.л.).

28. Азарская М.А. Организация бюджетного учета в современных условиях / М.А.Азарская, Л.Н.Потапова // Перспективы экономического развития организаций в современных условиях: межвузовский сборник научных статей преподавателей и аспирантов. - Йошкар-Ола: МарГТУ, 2005. - С. 50-58. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.).
29. Азарская М.А. Управленческий учет научно-технической деятельности: объекты и носители затрат / М.А.Азарская, Г.П.Винокурова // Сборник трудов по материалам Республиканской научно-практической конференции "Качество подготовки специалистов в негосударственном вузе: " - часть 2. - Москва-Йошкар-Ола: МОСУ, 2006. - С. 3-6. - 0,4 п.л. (вклад автора 0,2 п.л.).
30. Азарская М.А. Формирование профессионального суждения аудитора на основе стандартов // Сборник трудов по материалам Республиканской научно-практической конференции "Качество подготовки специалистов в негосударственном вузе". - Ч. 2. - Москва-Йошкар-Ола: МОСУ, 2006. - С. 6-11. - 0,3 п.л.
31. Азарская М.А. Роль и место стратегического анализа в аудите // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: межвузовский сборник научных трудов: в 2 ч. - Ч. 1. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2007. - С. 21-24. - 0,4 п.л.
32. Азарская М.А. Принципы аудита в разработке стратегии аудиторской проверки // Вестник Марийского государственного технического университета: Серия "Экономика и управление". - Научно-прикладной журнал. - Йошкар-Ола: МарГТУ, 2007. - № 1. - С. 77-86. - 0,8 п.л.
33. Азарская М.А. Оценка эффективности системы внутреннего контроля в ходе аудита // Развитие учетно-аналитических и налоговых направлений в современной экономике: межвузовский сборник научных трудов. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2008. - С. 17-22. - 0,5 п.л.

13

**Автореферат**

Подписано в печать 31.08.2009 г. Заказ № К1/923. Тираж 100 экз.  
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64