

Терзиев Венелин Кръстев

Профессор, доктор экономических наук, доктор военных наук,

Руссенский университет им. Ангела Кънчева

(Болгария, Русе)

Национальный военный университет им. Васила Левского

(Болгария, Велико Търново)

Высшая школа телекоммуникаций и почты

(Болгария, София)

Terziev V.K.

Professor, Ph.D., D.Sc. (National Security), D.Sc. (Ec.),

University of Rousse (Rousse, Bulgaria),

National Military University (Veliko Tarnovo, Bulgaria),

University of Telecommunications and Post (Sofia, Bulgaria)

Стоянов Евгений Николов

Профессор, доктор экономических наук,

Университет агробизнеса и регионального развития

(Болгария, Пловдив)

Stoyanov E.N.

Professor, Ph.D, D.Sc. (Ec.),

University of Agribusiness and Rural Development

(Plovdiv, Bulgaria)

ЭВОЛЮЦИЯ ПОНИМАНИЯ АУДИТА

EVOLUTION IN THE CONCEPTS ABOUT AUDIT

Аннотация: Рыночные потребности и слабая работа двух основных общественных систем – политической и экономической – создают условия для возникновения в обществе потребности от такой концепции, как аудит, которая становится все более значимой и существенной. Именно эта потребность является причиной того, что акцент разработки ставится на явление «аудит». Ретроспективный анализ регистрирует длинную историю непрерывного развития, особенно активного в последние годы. Эволюция этого понятия доказывает, что главным в работе любой системы является не только достижение конкретных результатов, а также их учет и анализ. Само изменение отношения к полученным результатам показывает сильно выраженную тенденцию в последние годы, которая объясняется тем, что кроме самих результатов для общества является важным и эффект, который они воспроизводят на состояние и способность генерировать доверие. Именно на этом основании за последние сто лет аудит в практической деятельности для выявления, в основном, технических ошибок превращается в идеологию и искусство оценивать величину финансового успеха, с одной стороны, а с другой – подходящим способом выражать разумную уверенность в устойчивом и хорошем будущем. В этом смысле данная разработка является, скорее, системным анализом философии аудита и ее совершенствованием, чем логическим и правильным построением хронологии фактов. Выкладка доказывает еще раз, что явление, которое имеет историю, и в настоящем не повторяет допущенных в своем развитии ошибок, может смело смотреть в будущее.

Ключевые слова: аудит, эволюция, концепция, процесс, генезис.

Summary: Market needs and the poor work of both social systems – political and economical create conditions for the society's necessity of concepts like the audit to become more significant and essential. Namely, this is the reason the emphasis of the present work is put on the phenomenon «audit». Retrospective analysis registers long history of continuous progress, particularly active in the recent years. The concepts evolution proves the basic in each system's work is not only the achievement of specific results but also their reporting and analysis. The change of attitude towards the achieved results itself registers a strongly outlined trend in the last years, namely described by the fact that despite the results itself, the society considers also important the effect they produce on the status and their possibility to generate trust. This is the grounds for the audit in the last one hundred years turning from practical activity for finding mainly technical errors into ideology and art to review the value of

financial success on one hand and on the other, to express properly reasonable confidence in the sustainable and good future. In this very context, the present work is system analysis of audit's philosophy and its improvement rather, than logically and specifically arranged chronology of facts. The exposition proves one more time that the phenomenon that has history and does not repeat mistakes made in the course of its progress could bravely look in the future.

Key words: *audit, evolution, concept, process, genesis.*

Развитие системы управленческого контроля неразрывно связано с определенными конкретными проявлениями концепции независимого финансового аудита. Концептуальное проявление при структурировании системы управленческого контроля, участвующие в процессе социального программирования формирует условия для реализации двух основных задач. Первая- связанная с минимизацией информационного риска и заключением независимого и компетентного мнения, и вторая- присуждение институциональности самому процессу и генерированным им политикам и программ.

Изменяющаяся реальность «оказывает влияние на содержание любого явления или понятия, которое в какой-то степени отражает ее или связан» с определенной ее частью¹. Аналогичная ситуация и с социальным программированием, и с явлением аудита, независимо от того, что, казалось бы, оба явления не показывают особой близости и сходства.

Анализ социального развития, рассматриваемого с точки зрения развития социальных изменений и связанного с ними социального программирования ассоциируется с определенным новым содержанием нескольких аспектов:

Во-первых. Социальное программирование становится процессом консолидирующим потенциал целевых социальных доктрин и общественных интересов.

Во-вторых. Государство целесообразно трансформирует свою присущую характеристику и превращается в стратегически фокусированную, самосовершенствующуюся, функционально обоснованную организацию, которая структурирует свое будущее в значимые социально-программные продукты со стратегическим весом и возможностью для роста в контролируемое развитие.

В-третьих. Социальные программы из инструмента для законосообразного измерения социально-политических запросов преобразуются в современный канонизированный метод для легализации современных общественно значимых стратегий, как утвержденная возможность для интерпретации и демонстрации ряда гипотез и предположений, конструирующих успешные стратегические доктрины и

одновременно, как специфический инструмент для эффективного управленческого контроля.

На этом фоне оказывается, что идея аудита реально приобретает особенную актуальность на базе все большего количества и объем объектов аудита.

Несмотря на то, что вес и социальная значимость аудита в многовековом человеческом развитии приобретает все более серьезную роль в развитии и совершенствовании мировой экономической системы, само наименование не изменилось, как этимологическое происхождение² и звучание. Доказательством этого утверждения является сама профессия аудитора, которая также была подвергнута ряду метаморфоз, но сохранила свою принципиальную сущность в целесообразное формирование мнения и создание оценки независимым и объективным профессионалом для объективного имеющегося качества и фактического состояния наблюдаемых явлений.

Может быть представляет трудность указать авторитетное мнение или определение аудита, которое может охватить общую характеристику этой деятельности. Причины этого могут быть рассмотрены в двух направлениях. С одной стороны, довольно длительное время считалось, что содержание аудита включает в себя совокупность профессионально признанных практик, а с другой – что каждая профессиональная группа специалистов, занимающихся какой-то его частью или конкретной разновидностью, формулируют адекватно их пониманием и практике содержание, т.е. в процессе формулировки наблюдается доминирующая роль индивидуального начала.

В этом смысле первые определения создают два направления- первое- описывает формальную часть, перечисляя проводимые аудитором операции, а в второе- указывает, что аудит является общественной услугой, осуществляемой в основном с целью публикации правдоподобно созданной официальной информации.

На современном этапе, на основе степени зрелости самого общества и уровня развития понимания аудита выделяются несколько ведущих мнений, по-

¹ Шо Р.Б., Ключи к доверию в организации: результативность, порядочность, проявление заботы, М., Дело, 2000, с.99.

² Понятие имеет латинское происхождение и смысл его связан с возможностью одного грамотного слушателя, услышать учетную информацию, поданную конкретным должностным лицом, специально созданную для отражения конкретной, социально-значимой деятельности.

лучивших статус определений, которые связывают с работой определенных профессиональных институтов, регулирующих нормативную базу и обобщающих методологию доказанных «хороших» аудиторских практик.

В 90-е годы прошлого века ведущим было определение, упомянутое в текстах Американских общепринятых стандартов¹, согласно которому аудит- это «процесс системного характера, в котором компетентный и независимый специалист накапливает и объективно оценивает доказательства экономических действий и событий, отраженных в накопленной информации, отражающей определенную хозяйственную систему с целью установления степени соответствия между фактами информации и заданными критериям»² для представления результатов проверки заинтересованным пользователям. Подробный анализ представленного определения создает впечатление, что здесь не уделено внимание на присущий аудиту информационный риск. Говоря иными словами, проведение аудита, в некотором смысле, предопределено желанием свести к минимуму информационный риск³.

В начале 21-го века, утверждение системы МОС в глобальном плане вводит в общественное пространство еще ряд определений. Общая рамка содержания всей нормативной базы, связанной с аудитом, утверждает понимание, что «это деятельность, структурированная в процесс, выражающий независимое мнение»⁴ для «получения разумной степени надежности о точности накопленных доказательств» и возможности для удовлетворения «определенных заложенных критериев»⁵ с целью «оптимизации системы управления рисками, контроля и управления»⁶.

Анализ даже небольшой части институционально выраженных официальных мнений связывает аудит с осязаемым присутствием «критериальных для его совершенствования факторов»⁷. Несмотря на то, что слишком рискованно указанные факторы организовать лучшим образом, тем не менее, важно отметить,

что они являются показателем тенденций, которые дообогачают и дальше развивают аудит всесторонне, как в теоретическом отношении, так и с точки зрения функционально-практической применимости.

Реально, все множество факторов может быть интерпретировано как консолидированное выражение публично проявленного интереса и других социально значимых нюансов, которые выделяются в поведении всех заинтересованных сторон⁸. В качестве таких в данном наборе могут быть выделены следующие:

Во-первых. Реализация аудиторских обязательств целенаправленно и законосообразно связана с полномочиями компетентного и независимого лица⁹.

Во-вторых. Развитие аудиторских обязательств в виде процесса, доказывает структурированное мышление, логическую организованность, налаженный системный характер и введение эффективного контроля на достижение результатов.

В-третьих. Доказательственное бремя аудита обосновывает целесообразный процесс, организующий сбор, анализ и оценку специфической информации.

В-четвертых. Результативность аудиторского процесса связывается и предопределяется в значительной степени максимально возможным и полным доступом к объекту аудита для минимизации информационного риска и оптимизации эффективности при определении релевантных подходов, конкретного вида и содержания включенных в процесс операций и процедур.

В-пятых. Возможность качественной и количественной оценки по заданным критериям экономической информации, отражающей экономические события и хозяйственные операции, предопределяет успешную реализацию аудита.

В-шестых. Широкая гласность при раскрытии аудиторских сообщений, структурированных в виде отчетов и докладов увеличивает практическую актуальность, социальную значимость и эффективную обосновку авторитета аудита.

Исходя из приведенного выше краткого анализа существенных особенностей аудита, как конкретной финансово-контрольной деятельности, вполне реально сформировать представление о принципиальном его начале. Разными авторами рассматривается различными способами, в различном порядке и составе до определенного момента, когда возникает идея о введении лучшей практики в виде стандартов. Это вполне допустимо, поскольку аудиторская дея-

¹ Стандарты GAAS созданы, отредактированы и введены в практику Американской ассоциацией бухгалтеров(AAA) / Robertson J., F.Davis, Auditing, Illinois, Irwin, 1988, p.5-6.

² По-подробно Explanatory Foreword \ Auditing Standards and Guidelines \ The Accountants Guide – CAET 1989

³ O'Reilly V., and others, Montgomery's Auditing, NY, J. Wiley & sons, 1999, p.10.

⁴ МСВОИ 1003 Указания о финансовом аудите / Речник на термините, INTOSAI, 2008.

⁵ Положения аудит и этика, Руководство, МФС, Сиела, 2006, стр.241.

⁶ Профессиональные практики по внутреннему аудиту, ИВОБ, 2009, стр.2-3.

⁷ Иванов Г., С. Костова, Одит, Фабер, ВТ., 2012, стр.21-22.

⁸ Arens, Elder and Beasley, Auditing and Assurance Services, Prentice Hall, 2008, p. 31-33.

⁹ По-подробно Иванов, Костова, цит.пр., стр.20.

тельность очень разнообразна, но реально подлежит стандартизации при которой в качестве фундамента проявляется принципиальное начало.

Принцип «фундаментальная истина, эквивалент закону, откуда вытекают все остальные предположения, или доктрины по конкретной проблеме»¹. Философский смысл этого утверждения заключается в максимально возможной объективности, свойственной или, точнее, являющейся ведущей особенностью всех закономерностей, зарегистрированных в развитии и совершенствовании общества². В этом смысле принцип отрицательной обратной связи является отправной точкой для аудита, а сам аудит – его очередная форма самовыражения.

Предназначение принципа заключается в обеспечении применения принятых критериев, получающих в определенной степени институционализацию в стандартах измерения и отчетности. Одновременно с этим необходимость в более динамичном развитии этих стандартов, из-за растущих информационных потребностей заинтересованных стран в конце XX-го века создает возможность для аудита приобрести особенности положительной обратной связи, на основе его ведущей роли в процессе оптимизации стандартов, адаптированных к изменяющимся потребностям общества в более современной метрификации.

Независимо, что каждый автор по мере необходимости применил различный подход к исследованию аудита, каждый труд способствовал определению повторяющихся общезначимых принципов, имеющих значение для каждого проявления аудита. С объективной точки зрения, аудит – это процесс системного характера, в ходе которого создается возможность для объективного сбора и оценки доказательств экономических действий и событий, согласно которым выражается мнение, дающее обосновку степени соответствия этих утверждений с установленными критериями и представление результатов проверки заинтересованным сторонам³.

Можно сказать, в более конкретном смысле, что именно введение принципиального начала аудита в значительной степени игнорирует возможность, чтобы качество и результаты аудита воспринимались как очередной компромисс, определяющий следующий конфликт или неправильное управленческое

решение. В более широком смысле – «определение сущности аудита порождает появление общих методологических принципов, которые должны применяться и обогатить концептуальные основы»⁴.

Доказательством этого утверждения является тот факт, что в процессе совершенствования аудита оказывают относительно одинаковое влияние как общие принципы финансового контроля, подтверждающие его происхождение и сопричастность к группе финансово-контрольных систем, так и узко и конкретно направленность аудитных принципов. Эта специфическая консолидация усиливает эффект принципиальности, но в то же время приводит к морально-этическому совершенствованию.

В финансово-контрольном плане принципы следующие: независимость, прозрачность контроля, эффективность, законность, целесообразность, служебное начало, хорошее финансовое управление, конфиденциальность, объективность и ответственность⁵. В этой структуре появляются два из принципов, присутствующих в группе аудитных принципов, соответственно – независимость и конфиденциальность. Этот факт можно объяснить возможностью в процессе аудита развивать больше возможностей для формирования мнения на основе большего количества точек зрения, более широкого круга нормативных актов, с учетом которых делается анализ и обосновка.

Другая тематическая линия, которая формируется в многослойной материи аудита это линия, связанная с принципами служебного начала и хорошего финансового управления⁶. Объективно о них можно сказать, что они оказывают несколько косвенное влияние⁷, в то время как кроме него они вводят развитие институционализма в аудит. Но есть и другие существенные моменты. Здесь проявляется двусмысленное значение принципов, существенная характеристика которого – кроме его присущей объективности прокрадывается и тень определенного субъективизма. Ведущие авторы считают, что это вполне естественное проявление такой деятельности, как «бухгалтерский учет и, соответственно, аудит, потому что субъективный характер вытекает из законов меняющейся окружающей среды, а также и из достигнутого уровня теории бухгалтерского учета»⁸

¹ Динев М., Концептуальные основы бухгалтерского учета и аудита, ИДЕС – 2008 год, стр. 20.

² Божков В., и колл., Аудит финансовых отчетов, Абагар, ВТ, 2008, стр. 44-46. Подробнее см. Динев, 2008, цит пр. стр.20-21.

³ Формирование этого мнения связано с работой, профессиональной организации бухгалтеров ASC след 1970г трансформировно в APC, которая, в свою очередь, является правопреемником созданного в 1991г. в APV. Подробн. Галузина, Пупшис, цит.пр., с.199.

⁴ Подробно Динев М., 2007, цит.пр., стр.10

⁵ Подробно Стоянов Е., Финансов. контрол, Либра скорп, Бурга, 2010, стр.50-52.

⁶ Подробно Петрова Д., Аудит в публичном сектор (у-к за ДО / ИСК при УНСС),2004, стр.20-22.

⁷ Влияние может быть объяснено норм. только некоторые из форм финансового контроля. Служебное начало подключается с ДОПК и ЗДФИ, хорошее финансовое управление с ЗФУКПС.

⁸ Подробно Динев, 2008, цит.пр., стр.20.

В частности, проявление принципов аудита связано с развитием определенных условий и предпосылок, которые преобразуются в целые факторных систем. В этом смысле, как такие, которые встречаются в реальной экономической действительности, обосновывающие социальное развитие, могут быть упомянуты:

Во-первых. Отсутствие адекватной осуществляемой бухгалтерской политики и установление неудовлетворительного состояния системы внутреннего контроля.

Во-вторых. Ограничение доступа к достоверной и правдоподобной информации и невозможность создания объективного мнения.

В-третьих. Наличие особых обстоятельств (в смысле закона) в качестве связанных сторон или конфликта интересов.

Из-за наличия сильного факторного влияния в ряде случаев в практику аудита были введены этические принципы, опубликованные в Этическом кодексе, в следующей последовательности: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение и соблюдение технических стандартов. Реально это еще одна альтернатива для обоснования действий аудиторов при выставлении мнения по поводу¹ решения профессионально-этических дилемм, согласно которому применение морально-этических ценностей в развитии этого акта придает ему дополнительный социальный вес и авторитет.

В целом утверждение перечисленных принципов и их структурирование в принципное начало является доказательством развития процесса формирования концептуальной рамки, в которой развивается аудит, как теории и одновременно является предпосылкой для обогащения методологии, которая проявляется в последующей его практике. В этом порядке мыслей, вполне естественно, при анализе принципиального начала аудита, направить взгляд на его методологию. В соответствии с тем, что аудит, как правило, реализуется на отчетной информации (преимущественно, организованной бухгалтерским учетом)- то совсем в порядке вещей необходимо анализировать этот вопрос, учитывая и состояние бухгалтерской науки и ее взаимодействие с развитием аудита и его практики.

Существует мнение, что сравнение между болгарской и мировой научной литературой в области бухгалтерского учета показывает слишком странные различия. Здесь в качестве основной причины можно

указать, что в основы бухгалтерского учета заложена структуризация методов, как сбор элементов- баланс, счета, двойная запись, документирование, инвентаризация, оценка, расчет и другие. Независимо от добавленных методов моделирования и программирования, математических и статистических методов, впечатляющие достижения не были зарегистрированы. В этом контексте, независимо, что и при аудите к стандартно применяемой методологии есть серьезные предпочтения, доказанные практикой аудита в последние годы, замечается некоторое оживление, которое основывается на внедрении технологических и программных решений².

Об этом методе можно сказать, что это «процесс целенаправленного и сознательного использования тех или иных теоретических положений, обоснованных и проверенных, которые применяются для получения новых знаний»³. Данный метод- это способ воздействия на объект с целью достижения более высокой степени совершенства. Из упомянутых характеристик, или скорее, определений видно, что метод не имеет обязательного характера, и вместе с тем представляет богатую основу для нахождения альтернативных решений. И если это не так, то этот метод подвергается качественной трансформации, приобретая характеристики принципа или постулата, нормы или дофмы поведения⁴.

Известно, что творческое начало присутствует и в наиболее строго и догматически проводимых актах и в комплексно реализованных сознательных человеческих действиях. Как их материальное выражение воспринимаются подходы, которые объясняют их внутреннюю уникальность и конкретную реализацию. Поэтому, исключение не делают четность и аудита, и в этом смысле они (подходы) воспринимаются как особая организованность, как методологическая целеустремленность, при которой выбирается применение подходящих образцов, соблюдающих принципиальное начало. Это не просто сочетание методов и принципов, а целенаправленное и организованное применение метода или совокупности методов в соответствии с определенными принципами в зави-

² С конца 80-те годов разработаны и вводятся дополнительные контрольные периферии к Контрольно-информационным системам типа ERP, известным как Application controls in computer information systems (ACCIS). После введения международных аудиторских стандартов начинают употреблять и конкретные программные продукты, введенные в качестве методологических решений в ревизии известных как Computer-assisted audit techniques(СААТ). Подробно Стоянов Е., Системы управленческого контроля, Либра скорп, Б., 2009, стр.73-89.

³ Подробно Динев, (2008) цит.пр., стр.19-20.

⁴ Aaron A., A system methodology for selecting PMS, AACE, NY, 2002, p.74.

¹ Подробно Божков В.,цит.пр., стр.39-40.

симости от объекта и характера воздействия. В теории учета, которая обосновывает и развивает теорию аудита были определены шесть подходов¹: фискальный (налоговый), правовой, этический, экономический, поведенческий и структурный.

Несмотря на то, что перечисленные подходы обладают фундаментальным значением и вписываются в реализацию известных форм аудиторских обязательств к вышеперечисленным шести подходам можно добавить и другие.

Как определяющий структуру аудита можно отметить системный подход. Сам аудит по своей сути является характерной контрольной системой, построенной на упомянутом подходе.

Этот подход обычно называется систематически-ориентированным, он был утвержден Комитетом по аудиторской практике (IAPC), как широко применяемый во всех ситуациях, которые создаются при проведении аудита, независимо от статуса и характеристик объекта и бенефициара, а также и от эффекта результатов.

В фокус философии аудита, на основе систематически-ориентированного подхода, заложена принципиально установленная постановка: если аудитор оценивает систему внутреннего контроля как эффективную, а затем проводит серию проверок на установление соответствия, подтверждающих эту оценку, то тогда не нужно проводить огромное количество тестов для самой финансовой отчетности, надлежащего содержания и объема подобной, осуществляемая когда проверяется система отчетности самого предприятия.

И все же каждая формальная структура существует и развивается, потому что меняется ее содержание, т.е. содержание имеет приоритет над формой. В этом смысле, аудит является именно такой системой.

В глобальном масштабе аудиторские подходы претерпевают серьезное развитие. Этот контролируемый процесс основывается бурным развитием обеих доминирующих школ бухгалтерского учета.

Установленные различия между двумя школами ссылаются на не одинаковое отношение к применению результатов аудитных обязательств, и в этом смысле именно оно определяет изменения в содержании аудиторских подходов.

Реально «на подходы, которые применяются в обеих школах влияние оказывает работа с исторической стоимостью, с оценкой правильного применения принципа согласованности и, в последнее время, с

наличием объектов, которые не поддаются стоимостной метрификации»².

«При анализе исторической стоимости вполне естественно, что на ее состоянии оказывает влияние амортизация и связанное с ней обесценение и изменение рыночной стоимости»³.

Анализ практики континентальной школы конкретно в этом направлении доказывает, что на основе банковского капитала оценка реализуется на отчетной, т.е. фактической стоимости. В англо-саксонской модели исходная точка – это стоимость акций на фондовой бирже и развитие конкретных прогнозных тенденций в связи с ними.

Критический обзор акта по калькуляции деловых операций и процессов обеспечивает достаточно данных, чтобы считать, что существует закономерная зависимость между ними и поведением используемой валюты. В этом смысле процесс детерминированный информационными и дефляционными процессами, а также и возможностью эффективного измерения изменений покупательной способности, используемой в оценке валюты на сумму активов и пассивов.

Особенно значимым моментом в современной экономической системе является развитие факторов нематериальной природы, которые приобретают критерияльное значение для организационного успеха и его метрифицирующего значения. В структуре активов средний размер материальных активов или чистой бухгалтерской стоимости без учета обязательств формирует менее 25% рыночной стоимости организации. Как на макроэкономическом, так и на микроэкономическом уровне нематериальные активы играют решающую роль для создания долгосрочной стоимости. В общем, о сущности нематериальных активов можно сказать, что они не имеют физического измерения, но от них ожидаются выгоды и пользы. В отношении их характеристики был создан ряд определений, причем каждое из них рассматривает только некоторые из существенных особенностей этих специфических «невидимых» активов.

В соответствии с МОС и с адекватным болгарским бухгалтерским учетом, нематериальные активы представляют сами по себе внеоборотные нематериальные средства, участвующие в процессе производства и принадлежащие предприятию на праве собственности. Они не имеют физических характеристик, но представляют особую ценность с точки зрения обоснованных на них приоритетах, правах и привилегиях в

¹ Хендриксен Э, М. Ван Бреда «Теория бухгалтерского учета», М., Финансы и статистика, 1997, с.32.

² Динев М., Еще несколько штриха к теории и практике финансового аудита, Ежегодник на ИДЕС – 2007 год., стр.11.

³ Подробно Динев, 2007, цит.пр., стр11-13.

процессе производства¹. Нематериальные активы являются ключевым источником для устойчивого создания стоимости.

Современная теория стратегически ориентированной организации² рассматривает нематериальные активы, как триединство³ из следующих категорий:

1. Человеческий капитал – умения, навыки, талант и знания;

2. Информационный капитал – сети, базы данных, информационные системы и технологическая инфраструктура.

3. Организационный капитал – это культура, имидж, лидерство, синхрон сотрудников, работа в команде и управление знаниями.

Реально здесь приоритет отдан стороне англосаксонской школы. Все чаще и чаще, в ряде случаев оценка персонала, т.е. качества человеческих ресурсов, состояния технологической инфраструктуры и уровня знаний для конкретной корпорации определяют ее котировку. Интересным является тот факт, что официальная бухгалтерская методология для измерения этого явления отсутствует⁴, а в то время аудиторское мнение приобретает все более высокую тяжесть⁵. Реально утверждающий себя имиджевый рынок приводит к тому, что репутация, как характеристика нематериальных по своей природе активов, корректирует рыночную цену.

Написанное до сих пор по поводу применения и развития подходов в области аудита позволяет сделать вывод, что содержание аудита бросает вызов для обновления используемых подходов новыми, подходящими для удовлетворения социальных потребностей в диагностике и прогнозировании, а также для метрификации конкретной информации, отражающей развитие нематериальных факторов организационного успеха.

¹ Подробно Стоянов Е., Теория финансово-хозяйственного анализа, Либра скорп, Б., 2012, стр.158.

² Kaplan R., Norton D., Strategy Maps, Converting Intangible Assets into Tangible, 2004, p.91.

³ Независимо от того, что данное понятие создает впечатление о равнопоставленности, хронологический человеческий фактор впервые доказывает, что может формировать и дополнительную стоимость. В социальном эксперименте в банковской системе США, проведенном в конце 70-х имидж косвенно доказал, что присутствует при оценке конкретных банковских филиалов. По этому поводу в американском законодательстве имеется Закон о реинвестиции в местные регионы и общества (Community Reinvestment Act) през 1977 г, т.е регламентируется переосмысление человеческого капитала.

⁴ Именно това е една от основателните причина за създаването и утвърждаването на модела BSC. Kaplan R. Norton D, The BS: Translating Strategy into Action, 1996, HBS, p.87.

⁵ Аудит и контроллинг персонала организации, под ред. П. Шлендер, ВУ, М., 2007, с.4.

Упомянутая в предыдущих строках концептуальная рамка – это совокупность развивающихся концепций, присутствие которых оказывает факторное влияние на совершенствование идеи аудита. В этом смысле в ходе изложения рассматриваются несколько ведущих концепций, причем из-за того, что аудит является одной быстро развивающейся социальной системой, трудно можно упомянуть все концепции.

Считается, что теория аудита тесно связана с концепцией, которая вводит этическое поведение. Здесь стоит внести уточнение, что это не опыт для регулирования модели конкретного поведения аудитора в процессе исполнения аудиторских обязательств, а, скорее, необходимость применения общих стандартов в этой сфере. Другое важное уточнение состоит в том, что «концепция в равной степени применима как для внешнего, так и для внутреннего аудита»⁶. По своей сути, концепция базируется на «предъявленных к аудитору требованиях, связанных с добросовестным и этическим поведением аудиторов, в том числе при возникновении конфликтов в связи с полным, истинным и своевременным раскрытием результатов аудита»⁷, как и всей деятельностью проводимой при соблюдении всех нормативных актов.

Ключевым звеном в структуре аудиторской концептуальной рамки является утверждение концепции о независимости. Аудит рассматривается в качестве конкретной контрольной формы и реализуется, как независимая проверка, проходит целесообразно, в связи с актом, выражающим всю или часть деятельности организации. Сама независимость, как понятие с определенным содержанием, скрывает в себе высокую степень неуточненности, т.е. имеет абстрактный характер. Несмотря на эту его особенность, в деятельности каждого аудита при исполнении любого аудиторского обязательства, стремление направлено на достижение максимальных уровней, т.е. цель направлена на приближение к абсолютной независимости. Независимо, что это звучит гипотетически, аудиторская проверка на практике вводит процесс гарантирования независимости путем введения правовых гарантий и профессиональных стандартов. Если нужно внести определенную конкретику, «независимость заключается именно в том, что упомянутое мнение связано с результатом исключительно последовательно реализованных аудиторских процедур, подчиненных исключительно закону или соответствующей правовой норме»⁸.

⁶ Иванов Г., С. Костова, Аудит, Фабер, ВТ, 2012, стр.28.

⁷ Стоянов Е., Финансовый контроль, Либра скорп, Б., 2010, стр.204.

⁸ Динев М., Контроль в социальном управлении, С., Тракия-М, 19991 стр.160-161.

Развитие концепции приводит к внесению уточнения, что явление независимости и вытекающая из него проблема развивается в двух направлениях – внутренний аудит и внешний аудит.

Внутренний аудит, в общем плане, воспринимается сообразно своей природе и организованности, в качестве децентрализованной функции управления¹. Различие связано с бизнес-организациями и организациями государственного сектора, потому что в первом типе не существует специально созданных законодательных требований, в то время как для второго типа организаций имеется специально созданный нормативный акт. Однако, независимость внутреннего аудита является проблемой потому, что реально воспринимаемая форма аудита, интерпретируемая как функция внутреннего контроля, создает впечатление о некоторых зависимостях, полученных как из иерархических структур, так и из незаконно организованных полномочий, предоставленных конкретным должностным позициям.

Независимости, связанные с внешним аудитом подвергаются определенному давлению, как со стороны исполнительной власти, так и самой политической системы и ключевых ее участников². Противоположно оказанному влиянию в последние годы появляется тенденция развития конфликта интересов³. Несмотря на создание отдельного специального правового акта, устанавливаются правовые, финансовые и другие отношения между участниками аудита, стороной субъекта и стороной объекта, к сожалению.

Концепцией, которая увеличивает свое влияние на аудит и в основном на его эффективность, является такая концепция, которая связана с его существенностью. Эта концептуальная линия приобретает развитие с середины 70-х годов, как эволюция понятийного аппарата⁴, показывает всеобъемлющую эволюцию аудита, как идеи. Существенность представляет собой порог или конечную точку, а не основную качественную характеристику, которой должна обладать информация, чтобы быть полезной. В этой связи «тексты стандартов не фиксируют никакого количественного предела существенности, а предоставляют предприятию самостоятельное определение степени существенности»⁵. В аудите она анализируется в

контексте планирования аудиторских процедур, с оценкой эффекта неточностей, отклонений и несоответствий.

В аудите существуют две категории, которые характеризуют его существенность- количество и качество⁶. Первая категория определяется весом выявленных отклонений на приемлемом уровне существенности и, особенно, на ее связи с конечным результатом аудита. Вторая категория связана с актом по установлению наличия самой существенности в обнаруженных отклонениях. Несмотря на то, что обе упомянутые категории, связанные с существенностью, продолжают развиваться и как вызовы к измерениям, и как таковые для методологического моделирования, главное состоит в том, что они создают условия для построения гипотез и последующих мнений при анализе возможного организационного успеха.

Развитие следующей концепции «стандартизация в аудите»⁷ может рассматриваться как прямой результат развития глобализации, как мировой экономической процесс и как способ для определения предметных областей аудита и связанных с ними критериев и правил при изготовлении, выявлении и интерпретации информации. Критерии достоверности этой информации могут быть формализованы и организационно в той или иной степени, и это создает предпосылки для реализации аудиторских функций. Ключевое значение в этом отношении имеет стандартизация процессов измерения и отчетности. Конкретно связанные с ними стандарты объективируют позиции заинтересованных сторон и представляют свои взгляды и позиции по поводу достоверности информации, в качестве ведущих критериев аудиторской деятельности.

Реальное развитие и совершенствование аудита тесно связаны, или, скорее, могут восприниматься как результат развития процесса стандартизации измерения и отчетности. В этом целенаправленном процессе основную роль играют несколько тенденций развития, структурированных в стандарты.

В первую очередь могут быть отмечены финансово-отчетные стандарты, регламентирующие способ отражения конкретных видов хозяйственных операций и других отчетных мероприятий в конкретных финансовых отчетах. Соблюдение этих стандартов организовано на уровне учреждений, как в национальном, так и в международном масштабе и, таким образом, становится важным фактором для достаточной точности и максимальной объективности в осве-

¹ По-подробно Иванов Г., цит. пр., стр.33.

² Подробно Петрова Д., Аудит в публичном секторе (у-к за ДО / ИСК при УНСС), 2004, стр.21.

³ Подробно Иванов Г., цит. пр., стр.31.

⁴ На этом этапе понятие существенности рассматривается как эквивалент материалности и вызывает ряд обсуждений среди методологов бухгалтерского учета. Божков В., Аудит финансовой отчетности, Абагар, ВТ, 2008, стр.79.

⁵ Божков В., цит. пр., стр. 80.

⁶ Подробно Божков В., цит. пр., стр.80-81.

⁷ Подробно Иванов, Костова, цит. пр., стр.35-40.

щении организационной деятельности и выражении мнений по качеству.

Вторая группа стандартов, стимулирующих развитие аудита включает систему стандартов для планирования и контроля в предприятии, позже получили характеристики контрольно-информационных систем типа ERP. Их связь с основными процессами, происходящими в предприятии, создает условия тому, что эти стандарты формируют методологию современных управленческих информационных систем. Аудит входящей информации и работы этих систем связан исключительно с удовлетворением внутренне-управленческих организационных, информационных потребностей¹.

Третья группа стандартов связана с управлением качества. В результат своего развития эта группа стандартов, в итоге, переросла в группу стандартов ISO, и развивается довольно динамично с середины 60-х годов. В общем плане о них можно упомянуть, что информация, представленная в них имеет отношение, в основном, к внутреннему управлению, информационным потребностям, но сертификация подобных систем несет существенную информацию и внешних пользователей, можно считать, что удовлетворены и их потребности.

На этой базе в конце XX века были созданы и утверждены несколько основных групп стандартов, которые, с одной стороны, совершенствуют аудит, рассматриваемого в качестве конкретной управляющей системы, а с другой, создают предпосылки для более универсального использования созданных аудиторских мнений о развитии ряда объектов экономической системы.

Ввиду нынешней экономической ситуации, в динамически меняющейся среде, развитие этой тенденции способствует утверждению следующих международно-признанных групп стандартов:

А)Международные стандарты аудита (МОС) на МФС;

Б)Международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита (МСППВО) на The IIA- САЩ;

В)Международные стандарты Высших аудиторских учреждений (МСВОИ) INTOSAI.

Г)Международный стандарт аудита системы менеджмента качества и/или менеджмента окружающей среды (ISO 19011:2002) на ISO.

¹ Данное мнение создает предпосылки, чтобы обособить понимание того, что этот тип так называемый „информационный” аудит вписывается к периферии, в процессе аудита. Реально он может стать неотъемлемой частью при формировании диагностических и прогностических элементов при осуществлении финансового аудита. Виж Динев М., 2007, цит.пр.,стр.13.

Последняя концепция, которая на данном этапе может быть упомянута, как концепция управленческого контроля. Это относительно новая концепция², в соответствии с которой сам управленческий контроль является организационной системой поиска и накопления информации, отчетности и обратной связи, созданной, чтобы констатировать, что организация адаптируется к изменениям среды, что служебное поведение работников определяется по критериям, связанным с определенными подцелями, так что разница между ними может быть удалена или скорректирована.³ Это конвергентная⁴ форма контроля представляет собой обобщающую категорию, отвечающую за реализацию контрольных функций в большом периметре.

В последние годы существует мнение, что «реальная регистрация независимого аудита в рамках системы управленческого контроля зависит от возможности аудита эффективно ограничивать информационный риск органов общего организационного управления при использовании созданных для его целей финансовой отчетности»⁵. Чтобы внести ясность в этот вопрос стоит отметить, что система независимого финансового аудита способствует системам управленческого контроля и включается в их функционирование на договорных началах, потому что внешние аудиторы, как субъекты аудита, удовлетворяют информационные потребности и внешних для организации представителей, заинтересованных в деятельности самой организации.

Другим существенным моментом этого процесса по приобщению концепции управленческого контроля к концептуальной рамке, в которой развивается аудит, является то, что основное место в инвентарии системы управленческого контроля занимают системы, как сбалансированные карты для оценки⁶, на основе которых аудит может реально расширить свой охват и, что более важно, свое содержательное развитие, из-за специфики этой контрольной модели

² Утверждение тематически участвует в двух сферах развития под свой контроль – с одной стороны, сама идея управленческого контроля утверждается в 90-е годы XX-го века, а с другой последующей связи со спецификой аудита является произвольной и комментирана – Симеонов. Подробно Симеонов Ламбовска, цит.пр., стр.86-90.

³ Стоянов Е., Системы управленческого контроля, Либра скорп, Б., 2009, стр.23.

⁴ Из конвергенции – сходство признаков и свойств независимых явлений, которое наблюдается при развитии организмов, в т.ч. в системах (тълковен словарь,С., МАГ,1998, стр.553).

⁵ Симеонов О., М. Ламбовска, Системы управленческого контроля, Екс-прес, С., 2011, стр.85.

⁶ Подробно Стоянов Е., Системы управленческого контроля, Либра скорп, Б., 2009, стр.120-142.

измерять сами нематериальные активы, и влияние, которое они оказывают, как на финансовые результаты, так и на развитие организационных стратегий.

Эти выкладки, посвященные задаче аудита, вытекающей из различных проявлений информационного риска, могут быть связаны со следующими выводами:

Во-первых. Анализ аудита подтверждает мнение о том, что он является специфическим контрольным проявлением, структурированным в процесс, выражающим независимое мнение профессионала и высоко эрудированного специалиста, для получения разумной степени надежности для подтверждения достоверности накопленных доказательств и возможностей для удовлетворения определенных заложенных критериев с целью оптимизации управления рисками, контроля и управления. Официальное и публичное раскрытие сформированного мнения создает возможность широкому кругу заинтересованных сторон принять отношение к развитию проверяемого объекта.

Во-вторых. Философия аудита и его характеристики влияют на его развитие, определяя его фундаментальную роль принципиального начала. Многопластовата сущность аудита дает возможность для проявления общих финансово-контрольных принципов, с одной стороны, а с другой этических принципов аудита. Именно принципиальное начало создает условия для понятия аудита, для его усовершенствования и в теоретическом, и в практическом отношении. Принципиальная конкретика определяет развитие аудиторского процесса, его целенаправленную

реализацию, систематически и целесообразно. В этом смысле методики и комбинации подходов дают возможность тому, что результаты аудиторских обязательств достаточно удовлетворяли потребности заинтересованных сторон.

В-третьих. Развитие аудита предоставляет достаточно доказательств тому, что концептуальная рамка привлекает к самой идее независимого аудита все больше теоретически-контрольных моделей. Хотя, на различных этапах эволюции аудита ключевую роль играли различные понятия, может быть, на данном этапе современный аудит претерпевает серьезное влияние понятия этики, независимости, существенности и международных стандартов. Концептуальные модели создают впечатление о конкретной функциональной недостаточности в отношении нематериальных факторов организационного успеха из-за чего в данную рамку целесообразно вписывается понятие управленческого контроля, как компенсаторного механизма.

Обобщая изложенные выводы, можно сказать, что аудит в своей значимой сущности, функционально обоснованной принципами, методологиями и подходами, доказав свою высокую концептуальную зрелость, создает существенные внутренние структурные предпосылки для развития институциональности. Развитие этой тенденции дополняет впечатления об аудите, как об уникальной, высоко интеллектуальной, увеличивающей свою ответственность, широко применимой в деятельности.