УДК 657.6(045)

А.Ш. Гизятова

МЕРЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ НЕЗАВИСИМОСТИ АУДИТОРОВ

Обсуждаются философские, этические, юридические аспекты независимости аудиторов. Поднимается вопрос об отсутствии прямой финансовой независимости аудиторов от заказчиков аудита бухгалтерской отчетности. Обсуждаются альтернативные предложения о посреднической функции аудиторских организаций или саморегулируемых организациях (СРО) аудиторов в оплате услуг аудиторов-экспертов за проведение обязательного аудита бухгалтерской отчетности, например, в отношении общественно значимых финансовых институтов.

Ключевые слова: аудит, аудитор, независимость аудиторов, критерии независимости аудиторов, финансовая независимость аудиторов.

С целью поддержания доверия заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности к профессионализму и объективности аудиторов, к аудиторским заключениям, выдаваемым ими, важно сформулировать механизмы, обеспечивающие независимость аудиторских фирм от заказчиков аудита бухгалтерской отчетности. С точки зрения широкого круга пользователей бухгалтерской отчетности особенно актуальна позиция независимого поведения аудиторских организаций в отношении общественно значимых финансовых институтов национальной экономики: банков и других кредитных организаций, страховых организаций, эмитентов ценных бумаг, негосударственных пенсионных фондов и управляющих компаний, системообразующих организаций с государственным участием и т.д.

Независимость аудиторов как неотъемлемое принципиальное условие проведения аудита бухгалтерской отчетности прослеживается по всей вертикали нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в России. Основное предназначение аудиторской независимости заключается в том, чтобы обеспечить выполнение одного из основных этических принципов аудита – объективности. Собственно, и сама сущность аудита заключается в том, что внешнее экспертное объективное суждение об информации, представленной в бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов, формируется третьей независимой стороной, имеющей соответствующую компетенцию. Другими словами, либо это аудит, который бывает независимым, либо что-то другое, например какая-либо другая форма финансового контроля, заимствовавшая данное слово как обиходное, типа «государственный аудит», «налоговый аудит» и др. [1].

Основные этические принципы аудита прописаны в п. 3 ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696, и включают: независимость, честность, объективность, профессиональную компетентность и добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение. Независимость аудитора –

принципиальное требование к проведению аудита бухгалтерской отчетности, обеспечивающее беспристрастность отношения. Заметим, что слово «независимость» встречается в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности более 70 раз.

Попытка компактно сформулировать определение независимости аудиторов была сделана в «Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности», утвержденном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, и звучит так: «Независимость аудитора – один из принципов аудита, заключающийся в обязанности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности на проверяемом экономическом субъекте, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой аудитор работает. Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии определения того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативной базой аудиторской деятельности».

Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а именно ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов», не дает определения независимости аудиторов, а описывает ограничения на проведение аудита, которые должны обеспечить объективность аудитора. Условно законодательные ограничения на проведение аудита, обеспечивающие с формальной позиции независимость аудиторов с целью объективности экспертной оценки, можно разделить на три группы:

- организационные мероприятия;
- родственные связи;
- финансово-хозяйственные отношения.

Аудиторское законодательство, федеральные стандарты аудита, требования саморегулируемых организаций аудиторов, внутренние аудиторские стандарты формулируют каждый на своем уровне ряд критериев обеспечения независимости аудиторов.

Организационные меры обеспечения независимого поведения аудиторов:

- организационная независимость, отсутствие аффилированности аудиторских фирм от заказчиков аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- законодательные запреты на оказание определенных видов услуг, так называемые несовместимые с обязательным аудитом прочие аудиторские услуги;
- ограничения на оказание неаудиторских услуг;
- обязательная ротация ключевого персонала аудиторских групп;
- внешний контроль качества работы аудиторских организаций;
- выбор аудитора по результатам открытых конкурсов;
- открытость организационной структуры аудиторских компаний;
- прозрачность деятельности СПО аудиторов, формирование общественного мнения с их помощью;
- усиление роли аудиторских комитетов в аудиторских организациях;
- совместный аудит;

- ограничение доли вознаграждения, получаемого от одного клиента, в совокупной выручке аудиторской организации.

«Предполагается, что выполнение перечисленных ограничений означает реальную независимость аудитора, тогда как это выполнение является лишь необходимым, но далеко не достаточным условием независимости аудитора. Сохраняется фактор финансовой зависимости аудитора от клиента (возможность приглашения на следующий год, представления консультационного заказа и т.п.), и как этот фактор влияет в реальной жизни на поведение аудитора, в смысле его зависимости от желаний клиента получить желаемое аудиторское заключение при любом состоянии бухгалтерской отчетности – это вопрос вопросов, который может быть решен лишь в рамках реальной действительности» [2. С. 40].

Аудиторские организации должны самостоятельно разрабатывать внутреннюю систему контроля качества аудиторских услуг, включая принципы и процедуры, обеспечивающие достаточную уверенность в соблюдении независимости, обозначить ответственного за их реализацию.

Юридический аспект несоблюдения ключевого принципа аудита – независимости – заключается в следующем. Согласно ст. 168 ч. 1 ГК РФ сделка, не соответствующая требованиям закона или иных правовых актов, может быть признана ничтожной. Соответственно, договор оказания аудиторских услуг, заключенный в нарушение требований ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» ФЗ «Об аудиторской деятельности», является ничтожной сделкой. Как следствие, аудиторское заключение, выданное по результатам такой аудиторской проверки, может быть признано недействительным, не имеющим юридической силы по причине возможной необъективности.

Нарушение правил независимости аудиторов и аудиторских организаций влечет применение в отношении аудиторских организаций, аудиторов мер дисциплинарного воздействия, предусмотренных в ст. 20 «Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов» ФЗ «Об аудиторской деятельности». Меры дисциплинарного воздействия применяются саморегулируемой организацией аудиторов в отношении своих членов.

Согласно пп. 1.26 и 1.27 Кодекса профессиональной этики аудиторов, одобренного Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012 г., протокол № 4, аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений. Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Случаи возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются Кодексом профессиональной этики аудиторов. Аудитор может оказаться в ситуации, которая может навредить его объективности. Аудитору следует избегать отношений, которые могут исказить

или повлиять на его профессиональные суждения. Согласно п. 2.29 Кодекса профессиональной этики аудитор должен не допускать, чтобы конфликт интересов мог бы скомпрометировать его профессиональное суждение. В случаях, когда целью профессиональной услуги является выражение уверенности, соблюдение одного из основных принципов этики – объективности – требует независимости аудитора от клиентов, которым предоставляется такая услуга. Пункт 2.30 Кодекса профессиональной этики содержит примеры обстоятельств, при которых может возникнуть конфликт интересов. Ими являются, в частности:

а) предоставление консультационной услуги по сопровождению сделки клиента, планирующего приобрести аудируемое лицо, в отношении которого в ходе аудита аудиторская организация получила конфиденциальную информацию, важную для такой сделки;

б) одновременное консультирование двух клиентов, которые являются прямыми конкурентами в сделке по покупке одной и той же компании, когда консультация аудиторской организации может повлиять на конкурентные позиции этих клиентов;

в) оказание услуг покупателю и продавцу, которые являются сторонами одной и той же сделки;

г) оказание услуг по оценке стоимости активов двум сторонам, которые по отношению к таким активам являются противоборствующими сторонами;

д) представление интересов двух клиентов по одному и тому же вопросу, при том, что между этими клиентами существует правовой спор, например, они находятся в состоянии прекращения отношений или ликвидации партнерства;

е) выражение аудиторской организацией уверенности в предоставляемом лицензиару заключении в отношении роялти по лицензионному соглашению с одновременным консультированием лицензиата в отношении правильности расчета причитающихся к уплате сумм роялти;

ж) рекомендация клиенту инвестировать в компанию, в которой, например, супруг(а) аудитора имеет финансовую заинтересованность;

з) предоставление клиенту стратегически важной консультации в отношении его конкурентоспособности при наличии совместного предприятия с его основным конкурентом или иной заинтересованности в нем;

и) консультирование клиента по вопросам приобретения компании, в приобретении которой заинтересована и сама аудиторская организация;

к) консультирование клиента по вопросам покупки продукта или услуги при наличии соглашения о лицензионных платежах или договора комиссии с одним из потенциальных поставщиков такого продукта или услуги.

«Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций», одобренными Советом по аудиторской деятельности 20.09.2012 г., протокол № 6, новая редакция которых действует с 01.01.2014 г., сформулирован концептуальный подход к соблюдению требований к независимости, который заключается в следующем: аудитор должен выявлять угрозы независимости, оценивать их значимость, предпринимать меры предосторожности. В том же документе под независимостью аудитора подразумевается:

а) независимость мышления, т.е. такой образ мышления, который позволяет аудитору 1) выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, спо-

собных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора, и 2) действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;

б) независимость поведения, т.е. такое поведение, которое позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы.

Нужно заметить, что предусмотреть и прописать все возможные угрозы независимости практически нереально, так как возможность сочетания различных комбинаций, видимо, бесконечна. И это вопрос только осознания аудиторской миссии самими аудиторами.

Правила независимости аудиторов уделяют внимание финансовой заинтересованности. Наличие финансовой заинтересованности в аудируемом лице может привести к угрозе личной заинтересованности. При этом под финансовой заинтересованностью понимается заинтересованность, возникающая в результате владения финансовыми вложениями, включая права и обязанности по приобретению финансовых вложений.

С учетом всех вышеозвученных мер парадоксальная ситуация, при которой ангажированный аудитор должен пытаться оставаться полностью независимым с целью формирования объективного экспертного суждения, может быть решена только в случае, когда заказчик аудита сам остро заинтересован в объективном аудиторском суждении и (или) принципиальной позиции аудитора. Аудиторы как предпринимательские структуры заинтересованы в формировании стабильного «аудиторского портфеля», и не в их интересах портить отношения с заказчиками аудиторских услуг, но разве что, может быть, в крайних случаях, когда деловые отношения не складываются никак и ни при каких условиях.

Таким образом, видимо, говорить о финансовой независимости аудиторов от заказчиков – это лукавство, несмотря на то, что в п. 2 ст. 8 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» закреплено следующее положение: «Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита». По выражению профессора Е.М. Гутцайта, «желание обелить действительность объясняется тем, что мир норм обычно гораздо привлекательнее реального мира» [2. С. 41]. Эта мысль отнюдь не означает, что все аудиторы, будучи финансово заинтересованными, т.е. получая гонорар за проведенную экспертизу, имеют злой умысел и работают в угоду заказчику аудиторской проверки. Но сбрасывать со счетов это понимание не следует, чтобы пользователи бухгалтерской отчетности, в том числе и аудиторских заключений, не испытывали излишних иллюзий [1].

С целью разобраться в этом казусе, а именно декларируемой независимости аудиторов в условиях финансового вознаграждения от заказчика аудита, в качестве решения предлагались *два варианта*, которые на настоящий момент

не нашли практической поддержки в аудиторском сообществе, так как требуют кардинальных изменений в аудиторском законодательстве.

Первый вариант. Изменить законодательное положение и считать аудиторами-экспертами только физических лиц, в отличие от сегодняшней нормы, когда аудитором хозяйствующего субъекта назначается аудиторская организация – член СРО аудиторов, в которой работают аттестованные аудиторы – физические лица. В этом случае аудитор пусть и формально, но становится независим от заказчика аудиторской проверки, получая денежное вознаграждение через аудиторскую организацию. Другими словами, аудитор, проводящий экспертизу бухгалтерской отчетности на предмет достоверности информации, отраженной в ней, не получает гонорар за свою работу напрямую от заказчика такой аудиторской проверки. Посреднические функции берет на себя аудиторская организация.

Второй вариант. Разорвать финансовую цепочку от заказчика аудита к аудиторской организации путем посредничества СРО аудиторов. Можно предположить протестующие и негодующие комментарии и реплики руководителей аудиторских организаций и не очень протестующие высказывания представителей СРО аудиторов. Что еще раз доказывает мысль, что аудиторские организации – это в первую очередь предпринимательские структуры, а декларируемая общественная аудиторская миссия – вещь параллельная. Альтруистов в бизнесе нет. Согласитесь, что факт того, что оплата аудиторского вознаграждения за проведенный аудит происходит напрямую от заказчика аудита исполнителю – аудиторской организации, оставляет некоторую недоговоренность и подозрительность для пользователей бухгалтерской отчетности, надо сказать, не беспочвенную, вспомним резонансные случаи с аудиторскими организациями, ставшие достоянием общественности.

Как могло бы это происходить? Аудируемый субъект, подлежащий обязательному аудиту, самостоятельно выбирает аудиторскую организацию, исходя из своих предпочтений. Проводится преддоговорная работа, оценивается масштаб проверки, оговариваются сроки проверки и т.п., озвучивается сумма вознаграждения аудитора за проведенную работу. Предварительные договоренности между аудиторской организацией и заказчиком аудита оформляются в письменном виде. Заказчик аудита оплачивает авансом или по факту, частями или полностью сумму аудиторского вознаграждения своего аудитора СРО аудиторов, членом которой он является. СРО аудиторов выплачивает аудиторской организации гонорар по результатам проведенного аудита соответственно. Данные отношения между СРО аудиторов и аудиторскими организациями, членами данной СРО, прописываются в коллективном договоре, в том числе ответственность, условия, санкции, сроки, например перечисление аудиторской организации не позднее следующего дня за днем поступления денежных средств заказчика аудита на расчетный счет СРО аудиторов. Соответственно, в данной ситуации, если у заказчика аудита возникают претензии к работе аудиторов, СРО аудиторов наверняка будет об этом оповещена сразу, хотя бы в силу сложившегося денежного потока. В свою очередь, аудиторы и аудиторские организации могут чувствовать себя с формальной точки зрения финансово независимыми, потому что им лично денег за проведенную аудиторскую экспертизу заказчик аудита, бухгалтерская от-

четность которого подлежит обязательному аудиту, не передавал, что даже с психологической точки зрения совершенно иная ситуация, так как меняются роли у принимающих сторон [3].

В таком тандеме у СРО аудиторов может появиться дополнительный инструмент контроля качества работы аудиторских организаций в форме камеральной проверки, например:

- контроль за угрозой зависимости аудиторских организаций, включая соблюдение ограничения доли вознаграждения, получаемого от одного клиента, в совокупной выручке аудиторской организации;
- контроль за вероятностью выдачи «заведомо ложных аудиторских заключений», в том числе без проведения проверки;
- контроль должной тщательности проверки, в том числе анализируя сроки проведения проверки, сопоставления даты подписания аудиторского заключения и оплаты аудиторских услуг;
- контроль за демпингом на аудиторском рынке, недобросовестной конкуренцией;
- осведомленность в теневом наличном обороте аудиторских организаций, в части оказания ими услуг по проведению обязательного аудита;
- контроль за ошибками аудиторской экспертизы. Например, допускается право на совокупную экспертную ошибку не более 2% от числа выданных аудиторских заключений. Если такая подтвержденная ошибка выше, то СРО аудиторов должна вносить аудиторов, как физических, так и юридических лиц, в «черный список», как утративших доверие.

Существует, конечно, угроза, что СРО аудиторов, у которых увеличатся денежные потоки и обороты, будут злоупотреблять этим новым поворотом в их финансово-хозяйственной деятельности. Например, открывать расчетные счета в неблагонадежных банках или надежных банках, но с учетом личной заинтересованности руководства СРО аудиторов, подкрепленной со стороны банкиров; либо задерживать перечисление денежных средств аудиторским организациям; либо повысят сумму членского взноса и (или) предусмотрят какие-либо комиссии на свой счет и т.п.

С другой стороны, у СРО аудиторов работы прибавится, и с них начнут ее требовать. СРО аудиторов будут бороться за своих членов, будут в них сами заинтересованы.

С третьей стороны, аудиторские организации, в свою очередь, будут более серьезно относиться к выбору своего СРО, а не выбирать по принципу «где меньше сумма членского взноса». Аудиторские организации будут вынуждены жить жизнью своей СРО, контролировать финансово-хозяйственную, нравственную ситуацию в СРО, участвовать в обсуждении вопросов, которые их тоже касаются, так как это будет часть их работы, условия их бизнеса. Существенные вопросы финансово-хозяйственной деятельности СРО аудиторов должны быть подконтрольны, открыты и прозрачны ее членам. Возможно, тогда роль СРО аудиторов и будет функциональна, действенна, в отличие от чисто формальной на настоящий момент. А синергетический эффект от такого взаимодействия аудиторских организаций и СРО аудиторов был бы более ощутим.

Возможно, в предлагаемых условиях представители «большой аудиторской четверки», любящие «играть в Джеймсов Бондов» и распространять вокруг своей деятельности ауру секретности, начали бы работать прозрачнее с учетом новых финансовых правил на российском рынке аудита. Можно предположить, что лобби «большой аудиторской четверки», представленное в Минфине РФ, будет возражать против предложенных обоих вариантов новых финансовых правил и для этого найдется много аргументов.

Проанализируем некоторые статистические показатели рынка аудиторских услуг за 2012, 2013 гг. (наличие информации и ее актуальность на дату написания статьи) по публичным данным Минфина РФ и СРО аудиторов (таблица) [4].

Статистические показатели российского аудиторского рынка за 2012, 2013 гг.

	Название показателя	Значение показателя	
		2013	2012
1	Количество аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности, всего В том числе:	5,500 тыс.	5,730 тыс.
	аудиторских организаций	4,700 тыс.	4,833 тыс.
	индивидуальных аудиторов	0,8 тыс.	0,897 тыс.
2	СРО аудиторов, всего	5	5
3	Совокупные доходы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов от проведения аудита	24–25 млрд руб.	25–26 млрд руб.
4	Совокупные доходы СРО аудиторов	–	238,7 млн руб.
5	Доходы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов от проведения аудита, приходящиеся на 1 СРО аудиторов (усредненное, расчетное значение 3/2)	5 млрд руб.	5 млрд руб.
6	Количество клиентов, относящихся к общественно значимым организациям	5500	5800

Вопрос в том, готова ли каждая из СРО аудиторов провести через себя финансовые потоки от заказчиков аудита в адрес аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за проведенный аудит в размере примерно около 5 млрд руб. в год.

Возможно, такие финансовые правила были бы оправданы в отношении аудита бухгалтерской отчетности только общественно значимых субъектов национальной экономики, когда контроль за качеством аудиторских заключений, выданных в их адрес, должен быть максимальным. К сожалению, по публичным статистическим данным получить расчетное значение показателя доходов аудиторских организаций от аудита бухгалтерской отчетности общественно значимых финансовых институтов не представляется возможным.

Так существует ли и возможна ли в реальной действительности независимость аудиторов как беспристрастных экспертов бухгалтерской отчетности?

Попытаемся переосмыслить общефилософский аспект данного понятия. Новая философская энциклопедия Института философии РАН трактует это понятие так: «Независимость – категория бытия и познания, означающая наличие у объектов и систем собственного начала, не определяемого их внеш-

ним окружением и не зависящего от бытия других объектов и систем. Наличие самоценности объектов и систем определяет их специфику и образует необходимое условие разнообразия в мире. Представления о независимости соотносятся с любой областью исследований, с любой областью бытия. Несмотря на столь основополагающую роль независимости, проявляется она всегда в сопряжении с зависимостью, с наличием разнообразных и устойчивых связей в реальном мире. Абсолютно независимые сущности невозможно познавать. Разнообразие реального мира представлено неисчерпаемым множеством систем, которые образуются благодаря наличию устойчивых взаимосвязей между составляющими их элементами. Образование структур из некоторых элементов можно рассматривать как ограничение их независимости. Представления об индивидуализированных независимых частицах (объектах) являются весьма бедными. Одна независимость породить разнообразие мира не в состоянии. Конструктивно независимость проявляет себя лишь в сочетании с зависимостью. Независимость выражает подвижное, мобильное начало мира, а зависимость – устойчивое, неизменное. Независимость выражает отчужденность объектов и систем, а действие зависимости преодолевает эту отчужденность на основе раскрытия более глубоких свойств этих объектов и систем. Реальные системы и объекты представляют собой конкретные формы синтеза независимости и связности, конкретные формы их организации. Стремление к полной, ничем не ограниченной независимости в современном мире ведет к самоизоляции и резко ограничивает возможности материального и духовного развития общественных субъектов. Прогрессивное развитие общественных структур становится невозможным вне развития целого» [5].

Таким образом, речь о полной независимости аудиторов не идет хотя бы потому, что независимость в одном аспекте влечет другой вариант зависимости. Говорить можно только о том, чтобы «снизить градус зависимости» или «изменить вектор зависимости». На наш взгляд, здесь есть о чем задуматься и что обсудить. Публичные обсуждения способствуют тому, что решения конкретных проблем пронизываются общим подходом, становятся более цельными и менее противоречивыми, лучше противостоят влиянию различных групповых интересов.

Литература

1. Гизятова А.Ш. Философская герменевтика в контексте феноменологии аудита финансово-хозяйственной деятельности субъекта экономики // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 1.
2. Гутцайт Е.М. Аудит и другие науки. М.: ВивидАрт, 2011.
3. Гизятова А.Ш. Критерии независимости аудиторов // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 3.
4. www.minfin.ru – официальный сайт Минфина РФ.
5. <http://iph.ras.ru/elib/2031.html> – Институт философии РАН. Новая философская энциклопедия (Сачков Ю.В.).

Gizyatova A.Sh. Department of Audit and Control, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia. E-mail: giza70@rambler.ru

MEASURES TO ENSURE THE INDEPENDENCE OF AUDITORS.

Keywords: Audit; Auditor; Auditor independence; Audit on accounting statement; Self-regulated organizations of auditors; Criteria of Auditor independence; Financial independence of auditors.

The article discusses the philosophical, ethical, and legal aspects of the independence of auditors. Auditor independence is an important condition for their objectivity. In Russia, the credibility of an audit as an economic institution has been severely undermined. The conclusions of audits as expert documents for users of financial reports are not authoritative sources of information. In reality, an audit looks like an element of investment marketing; a PR campaign to stimulate public interest in the audited person by forming favorable public opinion of them about their transparent business reputation, openness, and publicity.

The audit as a form of financial control as it exists in Russia today is a borrowed and forced element, superimposed on the existing traditional system of control. Russia has traditionally been developed by external state control, in addition to functioning departmental and internal controls. That has never happened in foreign countries, which initially followed the course of liberal democracy, of the free market, in which the function of the state was limited only to protecting property rights.

Therefore, in countries with a market economy, historically control existed only in the form of an audit carried out also by entrepreneurs and corporations specializing in the area of financial control. The audit as an alternative to the preexisting traditional forms of control found itself in a peculiar form in contemporary Russia. By nature an audit is a network tool to completely monitor the activities of key players of national economies in the context of globalization, and therefore, the main players in the auditing market are the “big four auditing firms”.

In the article improving Russian auditing legislation is proposed. The author believes that the audit must be of a strictly voluntary character as a democratic tool that generates investment interest, in part demonstrating the openness and transparency of conducting business. The sphere of influence of an audit should be limited to purely entrepreneurial private entities vying for publicity, instead of involving a sovereign democracy’s key institutions that form the basis of national security, the economy as a whole, and individual industries and regions. In the contemporary economic and political world, it is imperative to clearly define the factual status of an audit as an independent institution of financial control.

The question is raised about the absence of direct financial independence for auditors from customers of the audit of financial statements. The article discusses alternative proposals for the mediatory function of audit organizations, or for self-regulatory organizations (SRO) of auditors in the payment of services from experts or auditors that conduct mandatory audits of financial records, related to, for example, public financial institutions. Suggestions are given in the article for possible additional tools for self-regulatory auditing organizations that allow the office to monitor the activities of the audit organization and control of the quality of their services. Statistical indicators for the Russian audit market in 2012 and 2013 are also given.

References

1. Gizyatova A.Sh. *Filosofskaya germeneytika v kontekste fenomenologii audita finansovokhozyaystvennoy deyatel'nosti sub'yekta ekonomiki* [Philosophical hermeneutics in the context of phenomenology of audit on the financial and business operations of economic actors]. *Audit i finansovyy analiz*, 2014, no. 1.
2. Guttsayt E.M. *Audit i drugie nauki* [Audit and Other Sciences]. Moscow, VividArt Publ., 2011. 373 p.
3. Gizyatova A.Sh. *Kriterii nezavisimosti auditorov* [Criteria of Auditors Independence]. *Audit i finansovyy analiz*, 2014, no. 3, pp. 186-190.
4. Ministry of Finance of the Russian Federation. Official Information. Available at: www.minfin.ru (accessed 28 May 2014). (In Russian).
5. Sachkov Yu.V. *Novaya filosofskaya entsiklopediya* [The New Encyclopaedia of Philosophy]. Institute of Philosophy of the Russian Academy of Sciences. Available at: <http://iph.ras.ru/elib/2031.html> (accessed 28 May 2014). (In Russian).

Поступила в редакцию DD.MM.2014
Received September DD, 2014

For referencing:

Gizyatova A. Sh. *Mery obespecheniya nezavisimosti auditorov* [Measures to ensure the independence of auditors]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*, 2014, no. 3 (27), pp. 89-98.