

**ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ В ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОМ
УСТРОЙСТВЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ****Елена Юрьевна ИТЫГИЛОВА**

доктор экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов,
Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления,
Улан-Удэ, Республика Бурятия, Российская Федерация
e_itygilova@inbox.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 7885-4725

История статьи:

Рег. № 648/2019
Получена 02.10.2019
Получена в доработанном
виде 04.10.2019
Одобрена 07.10.2019
Доступна онлайн
15.10.2019

УДК 657.6

JEL: M42

Ключевые слова:

профессиональная
ответственность аудиторов,
качество аудиторских услуг,
институт аудита, система
профессиональной
ответственности в
аудиторской деятельности

Аннотация

Предмет. Статья посвящена вопросам ответственности в деятельности независимого аудитора. Механизм ответственности в рамках деятельности института аудита формируется и развивается под влиянием таких институциональных факторов, как интересы общества и государства, интересы экономического субъекта, надлежащих пользователей его бухгалтерской финансовой отчетности и интересы аудиторской профессии.

Цели. Институциональное обоснование ответственности в аудиторской деятельности в контексте закономерностей функционирования общественных и экономических институтов.

Методология. В ходе выполнения исследования применялись формально-логические методы и приемы познания: анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение, аналогия.

Результаты. Проведено обоснование профессиональной ответственности аудиторов как системы профессиональной ответственности за качество аудиторских услуг, в результате которого определены содержание профессиональной ответственности в аудиторской деятельности, ее нормы и основания.

Выводы. Механизм ответственности в аудиторской деятельности является неотъемлемым условием эффективного функционирования института аудита и предполагает ответственность аудиторов за качество аудиторских услуг.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Итыгилова Е.Ю. Профессиональная ответственность в институциональном устройстве аудиторской деятельности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 10. – С. 1139 – 1153.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1139>

В целях исследования вопросов профессиональной ответственности как элемента институционального устройства аудиторской деятельности были использованы труды Я.В. Соколова [1], Р.К. Маутца, Х.А. Шарафа [2], В.В. Панкова, Н.В. Акаемовой, В.Л. Кожуховой [3].

В области новой институциональной экономической теории примечательны работы Д. Норта [4], О. Уильямсона [5], Д. Ролза [6], Ф. Фукуямы [7], а в области права –

Р.Л. Хачатурова [8], А.П. Чиркова¹. Комплексное исследование социальной ответственности аудиторов проведено коллективом ученых – Т. Лимпергом, П.П. Барановым, А.А. Шапошниковым и др. [9–16]. Среди работ в области корпоративного права можно отметить исследования О.А. Макаровой², а профессиональной ответственности – работы Р.Г. Мельниченко [17], Н.Б. Грищенко [18].

¹ Чирков А.П. Ответственность в системе права. Калининград: КГУ, 1996. 73 с.

² Макарова О.А. Корпоративное право. М.: Волтерс Клувер, 2005. 418 с.

Предпосылки возникновения и условия применения профессиональной ответственности в аудиторской деятельности

Одним из объективных условий возникновения института профессиональной ответственности является установление профессиональной монополии. Это означает, что лицо, не состоящее в официально признанном профессиональном сообществе, не имеет права заниматься профессиональной деятельностью. Введение обществом профессиональной монополии позволяет не только обязать всех членов профессионального сообщества соблюдать этические нормы, закрепленные в Кодексе профессиональной этики, но и сформировать основания применения профессиональной ответственности.

На сегодняшний день в России институт профессиональной ответственности аудиторов находится в стадии интенсивного развития. Одним из важнейших этапов его формирования явилось установление профессиональной монополии на осуществление аудиторской деятельности путем законодательного введения института саморегулирования аудиторской профессии. В условиях действия профессиональной монополии на осуществление аудиторской деятельности аудиторы, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы признаются таковыми при условии членства в одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Тем не менее, терминологически ответственность в аудиторской деятельности как *профессиональная* не определяется, что является, вероятно, косвенным признаком того, что и саморегулируемые организации аудиторов до конца не состоялись как профессиональные сообщества, поскольку аудиторская деятельность остается в сфере

государственного регулирования. Поэтому несмотря на то, что предпосылки восприятия ответственности за результаты аудиторской деятельности как профессиональной не сформировались, имеются условия и основания для ее применения.

1. Аудиторская деятельность является видом профессиональной деятельности. Субъекты, осуществляющие и участвующие в аудиторской деятельности, являются представителями аудиторской профессии. Этот статус обязывает аудиторов соответствовать профессиональному цензу и поддерживать свою профессиональную репутацию, соблюдать нормы профессиональной деятельности.
2. Результаты аудиторской деятельности имеют общественное значение, что создает основания профессиональной ответственности перед широким кругом заинтересованных лиц.
3. Институт аудита представляет комплекс правил, адресатов и гарантов соблюдения установленных правил, которые не являются и не могут являться исключительно правовыми, так как занятие любой профессией предполагает подчинение внутривидовым правилам осуществления деятельности.

Действующие механизмы ответственности аудиторов сводятся к законодательно установленным мерам дисциплинарного воздействия, основаниям лишения права аудиторов заниматься аудиторской деятельностью, мерам уголовной ответственности аудиторов за злоупотребление полномочиями, частичной вмененностью страхования гражданской ответственности. Очевидно, что профессиональная ответственность аудиторов не исчерпывается совокупностью перечисленных норм ответственности.

Содержание профессиональной ответственности

Существуют как минимум две наиболее характерные трактовки профессиональной ответственности.

1. *Профессиональная ответственность как правовая ответственность за нарушение этических норм профессионального сообщества* [17]. Согласно первой трактовке, понятие профессиональной ответственности увязывается с обязанностью представителей профессионального сообщества соблюдать этические нормы профессионального поведения. При этом подчеркивается, что профессиональная ответственность носит исключительно правовой характер. Действительно, профессиональная ответственность не может рассматриваться вне профессиональной этики и должна включать ответственность, в том числе и за соблюдение этических норм профессионального сообщества. Однако этические нормы по своему содержанию являются неправовыми нормами, а следовательно, профессиональная ответственность не может рассматриваться исключительно как правовая.

2. *Профессиональная ответственность есть ответственность за результаты трудовой деятельности* [18]. В этом смысле понятие профессиональной ответственности в одном случае является частным относительно общих категорий сферы трудовой деятельности, в другом случае выступает общественно-правовой категорией, входящей в иерархически более широкое понятие – «социальная ответственность». Это еще раз подчеркивает тот факт, что профессиональная ответственность не может носить сугубо правовой характер.

Кроме того, профессиональная ответственность определяется следующими условиями:

- 1) целью и результатами деятельности, по отношению к которой возникает;
- 2) осуществляется носителями профессиональных качеств;
- 3) подразумевает, что невыполнение или ненадлежащее выполнение профессиональной деятельности проявляется в несоответствии ее результатов целям или установленным требованиям;
- 4) означает, что результат профессиональной деятельности обязательно имеет общественное значение и общественную оценку;
- 5) предполагает наступление профессиональной ответственности в виде применения системы мер и санкций, направленных на компенсацию каких-либо утраченных благ, возникших убытков и упущенных выгод.

Рассмотренные трактовки позволяют сделать вывод о том, что в узком понимании профессиональная ответственность определяется как применение к субъекту, осуществляющему профессиональную деятельность, мер и санкций и дополнительных обременений в случае недостижения или ненадлежащего достижения им результата такой деятельности, предназначенного для третьих лиц – государства, организации, индивида. В широком смысле следует исходить из того, что профессиональная ответственность является видом социальной ответственности, в связи с чем невозможно трактовать профессиональную ответственность исключительно в узком понимании как вид юридической ответственности. Это есть понятие собирательное, можно сказать, «вертикальное», срез различных видов социальной ответственности по отношению к

конкретной сфере общественных или правоотношений, основанной на правовых и неправовых нормах.

Сущность профессиональной ответственности в аудиторской деятельности

Общественная значимость результатов профессиональной деятельности определяет основания ответственности субъектов, которые ее осуществляют или участвуют в ней. Сущность профессиональной ответственности выражается в признании представителями определенной профессии ответственности за соответствие результатов профессиональной деятельности общественным ожиданиям.

Востребованность института аудита определяется экономическими потребностями общества, а именно широкого круга лиц, заинтересованных в результатах функционирования института аудита. В число таких заинтересованных лиц входят государственные регулирующие органы и экономическое сообщество, внешний и внутренний круг заинтересованных в деятельности экономического субъекта сторон, в том числе надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации отчитывающегося экономического субъекта.

В системе экономических институтов ответственность экономическая – «обязанность экономического субъекта отвечать по принятым им обязательствам, выполнять договоры, соблюдать законы, платить налоги, компенсировать ущерб, нанесенный чужой собственности, окружающей среде»³. Каждая из групп заинтересованных лиц предъявляет к результатам функционирования института аудита определенные требования, в

соответствии с которыми должна осуществляться аудиторская деятельность для того, чтобы ее результаты в виде аудиторских услуг были качественными. Такие требования к качеству аудиторских услуг по происхождению носят как нормативный, так и ненормативный характер, и в зависимости от субъектов их установления являются как правовыми, так и неправовыми. Они включают две группы требований:

- 1) обязательные требования к качеству, которые устанавливаются государственными регулирующими органами и профессиональными регулирующими организациями аудиторов;
- 2) потребности и ожидания надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации о деятельности экономического субъекта. Первая группа требований носит нормативный характер, вторая, как представляется, ненормативный.

Совокупность обязательных требований к качеству аудиторских услуг воплощается в *нормах профессиональной деятельности* аудиторов, нарушение которых является основанием наступления профессиональной ответственности. Деятельность аудиторов должна соответствовать нормам профессиональной деятельности. Соответствие деятельности аудиторов по предоставлению обществу аудиторских услуг нормам профессиональной деятельности или нормативным требованиям к качеству определяет *необходимый* профессиональный уровень качества аудиторских услуг.

Ненормативные требования к качеству аудиторских услуг – потребности и ожидания заказчика аудиторских услуг. Они оговариваются в договоре оказания аудиторских услуг. В связи с этим у аудитора, наряду с ответственностью за соблюдение норм профессиональной деятельности, при осуществлении аудиторской деятельности или

³ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 1999. 476 с.

участии в ней возникает ответственность за исполнение условий договора с заказчиком аудиторских услуг. Однако нельзя проводить строгое разграничение между потребностями и ожиданиями заказчика аудиторских услуг и иных заинтересованных в результатах аудиторских услуг лиц и обязательными требованиями к качеству этих услуг, поскольку происхождение и установление обязательных нормативных требований к качеству изначально обусловлено содержанием этих потребностей и ожиданий.

Таким образом, *предметом профессиональной ответственности* в аудиторской деятельности является качество предоставляемых аудиторскими профессиональными услугами, а *основаниями ее наступления* – нарушение норм профессиональной деятельности, которое привело к ненадлежащему качеству аудиторских услуг, являющихся результатом аудиторской деятельности и, соответственно, негативным образом повлияло на соответствующие экономические интересы заинтересованных в деятельности экономического субъекта сторон.

Профессиональная ответственность распространяется на результаты профессиональной деятельности и ее соответствие предъявляемым к осуществлению такой деятельности обязательным требованиям. *Профессиональная ответственность в аудиторской деятельности*, следовательно, может быть определена как ответственность за соответствие аудиторской работы нормам профессиональной деятельности и качество оказываемых в результате осуществления аудиторской деятельности услуг.

В институциональном понимании ответственность в аудиторской деятельности можно представить как неотъемлемое свойство института аудита,

которое характеризуется следующими признаками:

- 1) обязанностью адресатов правил соблюдать нормы профессиональной деятельности, а в случае их нарушения претерпевать меры государственного и общественного воздействия, предусмотренные такими нормами;
- 2) сопряженностью с внешним механизмом принуждения к соблюдению норм профессиональной деятельности и обеспечению качества аудиторских услуг, исходящим от гарантов их обеспечения публичности – государственных регулирующих органов и профессионального аудиторского сообщества.

Поскольку аудиторская деятельность представляет собой не отдельные акты действий участников профессионального аудиторского сообщества, а систему публичных правил для участников института аудита, то ответственность в аудиторской деятельности является необходимым условием функционирования института аудита.

Содержание и состав норм профессиональной деятельности аудиторов

Регулирование профессии необходимо для обеспечения выполнения представителями профессии стандартов аудиторской деятельности и предоставления аудиторских услуг высокого качества. В этом смысле можно утверждать, что совокупность обязательных требований к качеству аудиторских услуг воплощается в нормах профессиональной деятельности аудиторов. Соблюдение аудиторами норм профессиональной деятельности определяет необходимый профессиональный уровень качества аудиторских услуг. Регулирование со стороны государственных органов осуществляется на основе *правовых* норм, а со стороны профессионального сообщества – на

основе корпоративных и этических норм, которые по своей природе и содержанию являются *неправовыми* (рис. 1).

Рассмотрим содержание каждого вида норм профессиональной деятельности, представленных на рис. 1.

I. *Правовые нормы профессиональной деятельности аудиторов* выступают государственными регуляторами общественных отношений в сфере аудиторской деятельности и обязательны к соблюдению всеми субъектами, как осуществляющими аудиторскую деятельность, так и участвующими в ней – аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами и аудиторами – работниками аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Они разрабатываются и устанавливаются государственными регулирующими органами – Министерством финансов Российской Федерации (Минфин России), Правительством Российской Федерации. Правовые нормы профессиональной деятельности аудиторов можно определить как нормы законодательства Российской Федерации и иные нормативно-правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность⁴. Основные группы требований, установленные такими нормами, включают в себя:

- 1) требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, основополагающего законодательного акта в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, нормы которого являются обязательными для соблюдения всеми субъектами аудиторской деятельности;
- 2) требования стандартов аудиторской деятельности⁵, которые формируют

совокупность взаимосвязанных правовых требований к порядку осуществления аудиторской деятельности.

Стандарты аудиторской деятельности составляют концептуальную, методологическую и техническую основу осуществления аудиторской деятельности и являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов.

II. *Неправовые нормы профессиональной деятельности аудиторов* выступают общественными регуляторами профессиональной деятельности аудиторов. Они разрабатываются и устанавливаются самими представителями аудиторской профессии и должны включать два вида норм: *этические и корпоративные*. Аудитор при выполнении своих профессиональных обязанностей должен руководствоваться *н о р м а м и , у с т а н о в л е н н ы м и* саморегулируемыми организациями аудиторов, членом которых он является, профессиональными стандартами, а также этическими принципами и использовать их в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера.

С точки зрения морали, *этические нормы* представляют собой вид социальных норм, охватывающих своими оценками почти все сферы общественной жизни. Ряд общественных отношений, урегулированных правом, подчиняется также и нормам морали.

Каждый человек живет и работает в условиях определенного общества, прежде всего, общества профессионального. Это общество формирует его, исходя как из общечеловеческих принципов, так и путем обобщения обычаев, сложившихся в жизни профессионального сообщества. С точки зрения профессии, этические нормы понимаются как нормы поведения для определенных видов профессий, которые принято называть профессиональной этикой. *Профессиональная этика* представляет собой

⁴ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ст. 2) (ред. от 23.04.2018).

⁵ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ч. 1 ст. 7) (ред. от 23.04.2018).

совокупность моральных правил, которые определяют отношение человека к своему профессиональному долгу. Профессиональная мораль объединяет людей по принадлежности к той или иной профессии, связанной с ограничением свободы в поведении окружающих. Требования профессиональной морали прямо не относятся к людям других профессий, но должны быть им известны, поскольку предполагают с их стороны особое отношение к представителям подобных профессиональных сословий.

Профессиональная этика также связана с моральным поведением, но охватывает более узкий круг вопросов, рассматривая этические характеристики каждой профессии. Профессия выступает в качестве так называемого «фильтра», пропускающего только то, что соответствует требованиям нормативов. Его назначение состоит в том, что профессиональная этика призвана регулировать нравственные отношения людей в трудовой сфере. Общество может нормально существовать и развиваться, если в нем, помимо юридических законов, есть и моральные принципы, на основе которых строится та или иная профессиональная деятельность.

Профессиональная этика играет двойственную роль. В философском контексте профессиональная этика базируется на общечеловеческих морально-этических принципах поведения, то есть включает вопросы морали (что правильно и что неправильно). В социологическом понимании профессиональная этика связана с вопросами профессиональной саморегуляции и контроля и призвана управлять поведением представителей той или иной профессии.

Содержание профессиональной этики реализуется через систему кодексов поведения, предписывающих определенный тип нравственных взаимоотношений между людьми и способы обоснования таких

кодексов. Кодексы поведения обеспечивают добросовестное выполнение профессиональной деятельности той или иной профессиональной группой.

Этические нормы в аудиторской деятельности представляют собой нормы профессиональной этики аудиторов, установленные следующими нормативными актами.

1. Кодекс профессиональной этики аудиторов⁶ как «свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности». Каждая саморегулируемая организация принимает кодекс профессиональной этики аудиторов и вправе включить в него дополнительные требования⁷. В настоящее время действует Кодекс профессиональной этики аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 21.05.2019, протокол № 47). Кодекс профессиональной этики аудиторов России раскрывает содержание основных принципов профессиональной этики и руководства по применению этих принципов на практике.
2. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций⁸, которые устанавливают требования к независимости и обязательны для применения.
3. Международный стандарт аудита (МСА) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита». Стандарт устанавливает этические принципы аудита, соблюдение которых гарантируется высокими моральными качествами и профессиональной

⁶ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ч. 3 ст. 7) (ред. от 23.04.2018).

⁷ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ч. 4 ст. 7) (ред. от 23.04.2018).

⁸ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ч. 2.1 ст. 8), Протокол № 40 от 27.06.2018.

ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддержания и укрепления доверия к аудиторской профессии.

4. Нормы профессиональной этики не являются правовыми и ни при каких обстоятельствах *не могут быть возведены в закон*, то есть устанавливаться законодательными и нормативно-правовыми актами. Если в отношении Кодекса профессиональной этики аудиторов нормы Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ носят отсылочный характер⁹, то требования к независимости аудиторов и аудиторских организаций являются законодательно установленными и носят императивный характер¹⁰. Несоблюдение аудиторами и аудиторскими организациями требований к их независимости и установление этого факта дают основание для профессиональной дисквалификации аудитора¹¹. По своему содержанию эта мера носит административный характер, а следовательно, является мерой юридической ответственности. Таким образом, в сфере аудиторской деятельности нарушение нормы этического характера влечет за собой наступление юридической ответственности, что, в свою очередь, нарушает порядок применения правовых норм.

Корпоративные нормы устанавливают требования к членству и правила осуществления деятельности в профессиональном аудиторском сообществе. Аудиторская деятельность как профессиональная деятельность осуществляется на основе саморегулирования профессии. Это означает, что участники

аудиторской деятельности образуют профессиональное сообщество в виде саморегулируемых организаций и совместными усилиями устанавливают профессиональный ценз, принципы и правила осуществления аудиторской деятельности и порядок контроля качества оказываемых аудиторских услуг.

В соответствии с положениями Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ стандарты и правила саморегулируемых организаций аудиторов можно представить как систему *корпоративных профессиональных норм*, принятых саморегулируемыми организациями аудиторов для обязательного соблюдения своими членами. Составными элементами этой системы выступают:

- требования к членству в саморегулируемых организациях аудиторов;
- стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций¹²;
- иные внутренние регламентирующие документы, содержащие корпоративные профессиональные нормы, обязательные для соблюдения членами саморегулируемой организации, включая кодекс профессиональной этики аудиторов – членов саморегулируемой организации и правила независимости аудиторских организаций и аудиторов – членов саморегулируемой организации.

Содержание основных групп требований, предъявляемых саморегулируемыми организациями аудиторов к своим членам, входят в состав требований к качеству аудита. Существуют, по меньшей мере, две противоположные точки зрения на характер норм профессиональной деятельности

⁹ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ч. 3-4 ст. 7).

¹⁰ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ст. 8).

¹¹ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ч. 1 ст. 12 п. 3).

¹² Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ч. 2 ст. 7 п. 4), О саморегулируемых организациях: Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ (ч. 2 ст. 4).

аудиторов, устанавливаемых саморегулируемыми организациями¹³:

1) *нормы профессиональной деятельности саморегулируемых организаций аудиторов являются правовыми.* Эта позиция основывается на следующих доводах:

- саморегулируемые организации являются субъектами публичного права, а федеральный законодатель вправе наделить их рядом публичных нормотворческих, исполнительно-распорядительных, контрольных полномочий;
- механизм обеспечения стандартов профессиональной деятельности в форме обязательного членства в одной из саморегулируемых организаций является формой государственного регулирования;
- обязательность членства в саморегулируемых организациях предполагает делегирование им нормотворческих полномочий, поручение им функции контроля и интеграцию их в государственную систему и структуры, то есть передачу им государственных полномочий и функций правового нормотворчества;

2) *нормы профессиональной деятельности саморегулируемых организаций аудиторов не являются правовыми.* Обоснованием этой позиции являются следующие доводы:

- саморегулируемые организации являются субъектами гражданского (частного) права и не являются органами публичной власти;
- граждане вправе принимать непосредственное участие в делах государства, в том числе и в экономической сфере на началах саморегулирования, разрабатывать правила и нормы своей

корпоративной организации, осуществлять контроль за их соблюдением, а также защиту собственных интересов. Добровольность вступления и пребывания в каком-либо объединении (ч. 2 ст. 30 Конституции РФ) означает, что соблюдение стандартов профессиональной деятельности должно обеспечиваться общественным механизмом принуждения, инициированным органами профессиональных объединений;

- обязательность членства в саморегулируемых организациях предполагает замещение правового регулирования нормами профессиональной деятельности, установленными представителями профессионального аудиторского сообщества в лице саморегулируемых организаций аудиторов (корпоративными и этическими), сокращение публично-правовых функций и государственного регулирования;
- разработка саморегулируемыми организациями стандартов и правил профессиональной деятельности не является правовым нормотворчеством, а представляет неправовую сферу сугубо внутрипрофессиональных требований и профессиональной этики. Стандарты и правила профессиональной деятельности, устанавливающие требования к профессиональному цензу и репутации, профессиональной этике, носят ограниченный характер и являются обязательными только для членов саморегулируемых организаций. Такие стандарты и правила могут устанавливаться только локальными нормативными актами саморегулируемых организаций.

Придерживаясь второй позиции, приведем доводы для обозначения норм профессиональной деятельности, устанавливаемых саморегулируемыми организациями аудиторов, термином

¹³ Две эти позиции и доводы к ним определены, исходя из Постановления Конституционного Суда РФ от 19.12.2005 № 12-П и Особого мнения судьи Конституционного суда РФ А.Л. Кононова.

«корпоративные нормы», относя их к неправовым.

Во-первых, саморегулируемые организации аудиторов являются профессиональными общественными объединениями аудиторов, созданными для консолидации профессиональных усилий и защите интересов аудиторской профессии. Каждая саморегулируемая организация аудиторов представляет собой корпорацию, то есть «вид общественных союзов (ассоциаций), отличающийся от других особой внутренней организацией, сплочением членов в одно целое (*corpus*, как говорили римские юристы) и потому занимающий в гражданском обществе и обороте положение самостоятельного субъекта прав и обязанностей, «юридического лица»¹⁴.

Во-вторых, каждая корпорация имеет право устанавливать собственные стандарты и правила поведения в отношении своих участников. В этом смысле следует отметить, что «правила поведения, действующие в рамках корпорации и установленные самой корпорацией, являются корпоративными нормами. Они принимаются самой корпорацией, что является реализацией самоуправления (саморегулирования), но при этом они должны соответствовать нормам права. Такие корпоративные нормы являются обязательными для участников корпорации, при этом они не обеспечиваются государственным принуждением, но могут включать определенные санкции, установленные самой корпорацией, то есть обладают собственным механизмом принуждения»¹⁵. Корпоративные нормы являются видом социальных норм и не являются правовыми.

Исходя из характера видов норм профессиональной деятельности аудиторов

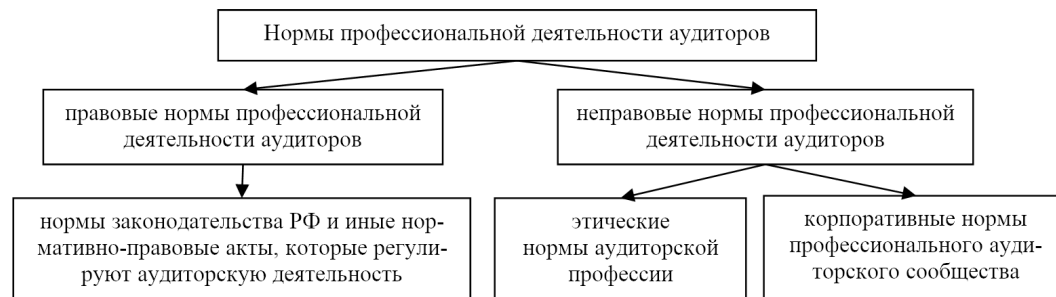
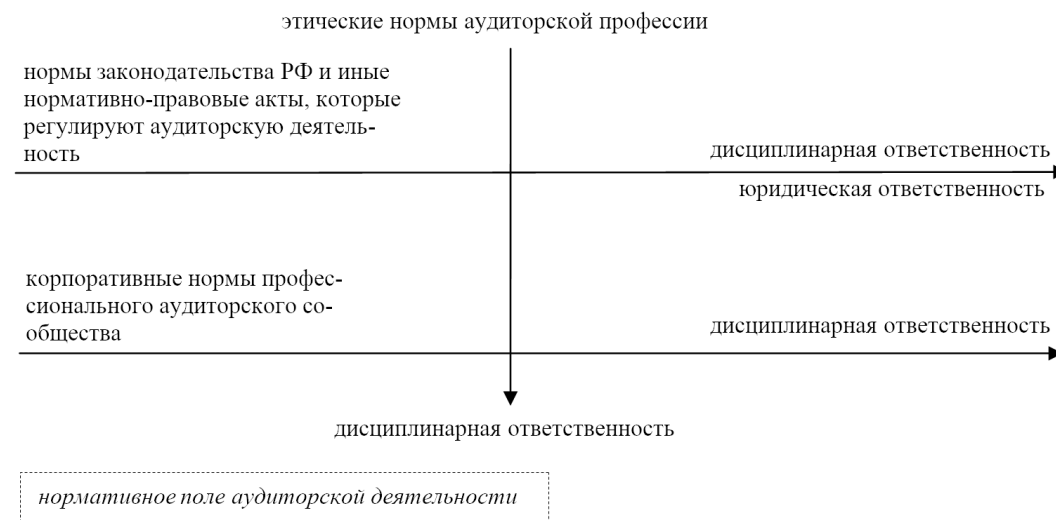
(правовой или неправовой), их соотношение можно представить в виде *рис. 2*.

На *рис. 2* соответствующие виды норм профессиональной деятельности образуют нормативное поле аудиторской деятельности. Две параллельные прямые демонстрируют соотношение законодательных норм аудиторской деятельности и корпоративных норм аудиторской деятельности. Прямая законодательных норм аудиторской деятельности расположена выше, означая верховенство правовых норм и обязательность их соблюдения всеми участниками аудиторской деятельности. Прямая корпоративных норм расположена ниже, показывая, что они дополняют законодательные нормы аудиторской деятельности, не могут противоречить им и обязательны для соблюдения членами профессионального аудиторского сообщества. Пересекающая их прямая норм профессиональной этики аудиторов отражает, что этические нормы, не являясь правовыми, тем не менее, как бы «пронизывают» государственный и негосударственный уровни регулирования аудиторской деятельности, обязывая представителей аудиторской профессии следовать этическим принципам. Такое соотношение видов норм профессиональной деятельности аудиторов позволяет также соотнести их с видами ответственности в аудиторской деятельности. Основным принцип заключается в том, что если за нарушение законодательных норм аудиторской деятельности, являющихся правовыми по своему характеру, наряду с юридической ответственностью, к нарушителю применяются меры дисциплинарного воздействия, то за нарушение неправовых норм, то есть корпоративных и этических, должна наступать исключительно дисциплинарная ответственность, нормы которой не являются правовыми.

¹⁴ Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Иллюстрированный энциклопедический словарь (1772–1823): современная версия. М.: Эксмо, 2008. 959 с.

¹⁵ Макарова О.А. Корпоративное право. М.: Волтерс Клувер, 2005. 418 с.

Таким образом, правовые и неправовые нормы деятельности аудиторов выработаны аудиторской деятельностью в совокупности аудиторской практикой и установлены как составляют нормы профессиональной деятельности аудиторов. Соблюдение аудиторами норм профессиональной деятельности обеспечивает достижение необходимого уровня качества аудиторских услуг. Нормы профессиональной деятельности аудиторов. Соблюдение аудиторами норм профессиональной деятельности обеспечивает достижение необходимого уровня качества аудиторских услуг. Нормы профессиональной деятельности аудиторов.

Рисунок 1**Виды норм профессиональной деятельности аудиторов****Figure 1****Types of professional standards on auditing***Источник:* авторская разработка*Source:* Authoring**Рисунок 2****Соотношение правовых и неправовых норм профессиональной деятельности аудиторов****Figure 2****Relationship of legislative and non-legislative regulations of professional auditors***Источник:* авторская разработка*Source:* Authoring

Список литературы

1. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. М.: ФБК-ПРЕСС, 2004. С. 315–318.
2. Mautz R.K., Sharaf H.A. The Philosophy of Auditing. Sarasota, FL, American Accounting Association, 1961, 299 p.
3. Панков В.В., Акаемова Н.В., Кожухов В.Л. Институциональные механизмы регулирования аудиторской деятельности и обеспечение качества аудита // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 1. С. 187–194.
4. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. М.: Начала, 1997.
5. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация. СПб.: Лениздат; SEV Press, 1966. 702 с.
6. Ролз Д. Теория справедливости. Новосибирск: Изд-во Новосибирского ун-та, 1995. 534 с.
7. Фукуяма Ф. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию. М.: АСТ, 2008. 730 с.
8. Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности: монография. СПб.: Юридический центр-Пресс, 2007. 934 с.
9. Лимперг Т., Баранов П.П., Шапошников А.А. и др. Теория вдохновленного доверия или социальная ответственность аудитора. М.: Аудитор, 2017. 191 с.
10. Романовская О.В. Публичная корпорация: понятие, значение, проблемы и перспективы определения правового статуса // Реформы и право. 2011. № 2. С. 3–23.
11. Никитина Л.М. Институты корпоративной социальной ответственности и их распространение в российской практике // Современная экономика: проблемы и решения. 2010. № 1. С. 62–68.
12. Литвинцева А.А., Юдина Г.А. Теоретические и практические аспекты ответственности за аудит // Вестник Красноярского государственного аграрного университета. 2014. № 4. С. 13–22.
13. Востриков Г.Г. Ответственность за нарушение законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность // Право и экономика. 2015. № 9.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/teoreticheskie-i-prakticheskie-aspekty-otvetstvennosti-za-audit>
14. Краснов В.Д., Кемаева С.А., Жильцова Ю.В., Козменкова С.В. Формирование институциональной среды аудита: характеристика и применение // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 13.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/formirovanie-institutsionalnoy-sredy-audita-harakteristika-i-primenenie>
15. Массарыгина В.Ф. О новом этапе развития аудиторской деятельности в России // Аудиторские ведомости. 2017. № 5-6.

16. Роженцова И.А. О некоторых аспектах правового регулирования договора на оказание аудиторских услуг // *Аудиторские ведомости*. 2017. № 4.
17. Мельниченко Р.Г. О формировании института профессиональной ответственности // *Государственная власть и местное самоуправление*. 2009. № 11. С. 17–21.
18. Грищенко Н.Б. Категориальная сущность профессиональной ответственности // *Известия Алтайского государственного университета*. 2003. № 2. С. 11–13.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kategorialnaya-suschnost-professionalnoy-otvetstvennosti>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

PROFESSIONAL RESPONSIBILITY IN THE INSTITUTIONAL FRAMEWORK OF AUDITING**Elena Yu. ITYGILOVA**

East Siberia State University of Technology and Management,
Ulan-Ude, Republic of Buryatia, Russian Federation
e_itygilova@inbox.ru
ORCID: not available

Article history:

Received 2 October 2019
Received in revised form
4 October 2019
Accepted 7 October 2019
Available online
15 October 2019

JEL classification: M42

Keywords: professional
responsibility of auditors,
audit quality, audit practice,
professional liability,
auditing

Abstract

Subject The article is dedicated to matters of the independent auditor's liability. As part of the audit practice, the mechanism of liability emerges and evolves, being influenced by institutional factors, such as interests of the public and the State, interests of economic actors, certain users of their financial statements and interests of auditing.

Objectives The research institutionally substantiates the liability of auditors from perspectives of public and economic institutions' performance.

Methods I applied formal and logic methods and techniques of cognition, such as analysis and synthesis, induction and deduction, comparison, analogy.

Results I substantiated the professional liability of auditors as a set of professional liability for audit quality. Consequently, I determined the substance of professional liability in auditing, principles and standards of professional liability in auditing.

Conclusions and Relevance The liability mechanism for auditing is an integral part of effective auditing practices, implying that auditors are responsible for the quality of their audit services.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Itygilova E.Yu. Professional Responsibility in the Institutional Framework of Auditing. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 10, pp. 1139–1153.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1139>

References

1. Sokolov Ya.V., Terekhov A.A. *Ocherki razvitiya audita* [Essays on the evolution of audit]. Moscow, FBK-Press Publ., 2004, pp. 315–318.
2. Mautz R.K., Sharaf H.A. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, FL, American Accounting Association, 1961, 299 p.
3. Pankov V.V., Akaemova N.V., Kozhukhov V.L. [Institutional regulation mechanisms of auditing and supporting of audit quality]. *Audit i finansovy analiz = Audit and Financial Analysis*, 2011, no. 1, pp. 187–194. (In Russ.)
4. North D. *Instituty, institutsional'nye izmeneniya i funktsionirovanie ekonomiki* [Institution, Institutional Change and Economic Performance]. Moscow, Nachala Publ., 1997.
5. Williamson O.E. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma: Firmy, rynki, "otnoshencheskaya" kontraktatsiya* [The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting]. St. Petersburg, Lenizdat, SEV Press Publ., 1966, 702 p.
6. Rawls J. *Teoriya spravedlivosti* [A Theory of Justice]. Novosibirsk, Novosibirsk State University Publ., 1995, 534 p.

7. Fukuyama F.Y. *Doverie: sotsial'nye dobrodeteli i put' k protsvetaniyu* [Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity]. Moscow, AST Publ., 2008, 730 p.
8. Khachaturov R.L., Lipinskii D.A. *Obshchaya teoriya yuridicheskoi otvetstvennosti: monografiya* [The general theory of legal liability: a monograph]. Saint Petersburg, Yuridicheskii tsentr-press Publ., 2007, 934 p.
9. Limperg T., Baranov P.P., Shaposhnikov A.A. et al. *Teoriya vdokhnovlennogo doveriya ili sotsial'naya otvetstvennost' auditora* [A theory of inspired trust or social responsibility of an auditor]. Moscow, Auditor Publ., 2017, 191 p.
10. Romanovskaya O.V. [Public corporation: The concept, significance, issues and opportunities for determining the legal status]. *Reformy i pravo = Reforms and Law*, 2011, no. 2, pp. 3–23. (In Russ.)
11. Nikitina L.M. [Institute of corporate social responsibility and their distribution in Russian practice]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economics: Problems and Solutions*, 2010, no. 1, pp. 62–68. (In Russ.)
12. Litvintseva A.A., Yudina G.A. [Theoretical and practical aspects of audit responsibility]. *Vestnik Krasnoyarskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of KrasSAU*, 2014, no. 4, pp. 13–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/teoreticheskie-i-prakticheskie-aspekty-otvetstvennosti-za-audit> (In Russ.)
13. Vostrikov G.G. [Liability for breaches in law governing the audit activity]. *Pravo i ekonomika = Law and Economics*, 2015, no. 9. (In Russ.)
14. Krasnov V.D., Kemaeva S.A., Zhil'tsova Yu.V., Kozmenkova S.V. [The formation of the institutional environment of audit: Description and application]. *Bukhgalterskii uchët v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Commercial Organizations*, 2017, no. 13. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/formirovanie-institutsionalnoy-sredy-audita-harakteristika-i-primenenie> (In Russ.)
15. Massarygina V.F. [On the new stage of development of auditing in Russia]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 5-6. (In Russ.)
16. Rozhentsova I.A. [About some aspects of legal regulation concerning the contract for rendering auditing services]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 4. (In Russ.)
17. Mel'nichenko R.G. [On the formation of the professional liability construct]. *Gosudarstvennaya vlast' i mestnoe samoupravlenie = State Power and Local Authorities*, 2009, no. 11, pp. 17–21. (In Russ.)
18. Grishchenko N.B. [Categorical essence of the professional liability]. *Izvestiya Altaiskogo gosudarstvennogo universiteta = Izvestia of Altai State University Journal*, 2003, no. 2, pp. 11–13. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kategorialnaya-suschnost-professionalnoy-otvetstvennosti> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.