
ФИНАНСЫ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

УДК 657.6

К ВОПРОСУ О НЕОБХОДИМОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ НАУЧНОЙ ТЕОРИИ АУДИТА

П.П. Баранов

Сибирский государственный индустриальный университет

E-mail: bpavel@ngs.ru

В статье формулируется и обосновывается гипотеза о том, что отсутствие академически оформленной научной теории аудита является фактором, провоцирующим сомнения в институциональной состоятельности аудиторской деятельности. Приводятся аргументы, доказывающие несбалансированность и разрозненный характер существующих положений науки об аудите как системы научного знания. Делается вывод о необходимости проведения комплексных, в том числе междисциплинарных исследований, направленных на культивирование научной теории аудита как организованной области экономической науки. Формулируются базовые системные задачи теоретического проектирования науки об аудите, раскрываются ключевые проблемы, препятствующие ее формированию. Характеризуются и критически оцениваются точки зрения различных научных школ на состав, взаимное соотношение и содержание основных атрибутов научной теории аудита; на основе анализа опыта зарубежных и отечественных исследований предлагаются направления преодоления накопленных внутренних и внешних противоречий аудиторской науки и практики.

Ключевые слова: вопрос о существовании аудиторской науки, историко-экономические предпосылки возникновения аудита, ключевые проблемы теоретического проектирования аудиторского научного знания, междисциплинарные связи аудита, предмет и метод аудита, причины институциональной несостоятельности аудита, форма и структура научного знания.

TO THE QUESTION OF NEED OF FORMATION OF THE SCIENTIFIC THEORY OF AUDIT

P.P. Baranov

Siberian State Industrial University

E-mail: bpavel@ngs.ru

The hypothesis is formulated and locates in article that absence of academically issued scientific theory of audit is a factor provoking doubts in an institutional solvency of auditor activity. The arguments proving imbalance and separate nature of existing provisions of science about audit as systems of scientific knowledge are adduced. The conclusion about need of carrying out complex, including the interdisciplinary researches directed on culti-

vation of the scientific theory of audit as to organized area of economic science is drawn. Basic system problems of theoretical design of auditor science are formulated, the key problems interfering its formation reveal. The points of view of various schools of sciences on structure, mutual correlation and the content of the main attributes of the scientific theory of audit are characterized and are critically estimated; on the basis of the analysis of experience of foreign and domestic researches the directions of overcoming of the saved-up internal and external contradictions of auditor science and practice are offered.

Key words: historical and economic preconditions of emergence of audit, interdisciplinary communications of audit, key problems of theoretical design of auditor scientific knowledge, question of existence of auditor science, reason of institutional insolvency of audit, subject and method of audit, form and structure of scientific knowledge.

Введение

Аудиторская деятельность по историческим меркам является одним из самых молодых видов экономической активности, введенным в правовое поле в середине XIX в. британским Актом о компаниях (Companies Act). В Российской Федерации аудиторская практика получила официальное юридическое признание в 1993 г., когда был издан Указ Президента РФ № 2263 «О временных правилах аудиторской деятельности». Анализ положения дел в экономиках различных стран в периоды зарождения аудита дает возможность однозначно усмотреть причины возникновения и активизации аудиторской практики в явлениях, сопровождающихся повышением турбулентности экономического пространства и ростом информационного риска в принятии экономических и управленческих решений.

Так, появление и интенсивная экспансия аудиторской деятельности в Западной Европе в XIX в. стали следствием так называемой четвертой управленческой революции [10], в рамках которой произошло отделение менеджмента от собственности и формирование сообщества профессиональных управленцев. Отдаление собственников бизнеса от собственно бизнеса и процессов формирования информации, характеризующей эффективность последнего, породило объективное противоречие интересов собственника и менеджера, обусловленное традиционным подходом к мотивации управленцев, увязывающим эффективность управленческого труда с эффективностью деятельности объекта управления. Эксплуатация подобной модели мотивации, с одной стороны, практически неизбежна, но, с другой – она создает благодатную почву для вуалирования и фальсификации бухгалтерской финансовой отчетности, анализируя которую собственник делает выводы о финансовом и имущественном положении принадлежащей ему бизнес-единицы, результатах ее хозяйственной деятельности и принимает в числе прочих важнейшее для менеджера решение – решение о размере и форме его вознаграждения. Преодоление данного противоречия было невозможно без появления в связке «собственник – менеджер» третьего субъекта – независимого аудитора, призванного с помощью специальных методов давать оценку достоверности экономической информации, облакаемой менеджментом в форму бухгалтерской финансовой отчетности и используемой собственниками при формировании своей линии поведения в отношении обладаемого ими бизнеса.

Аналогичные причины пробудили к жизни аудиторскую деятельность и в новой России. Наиболее распространенный вариант приватизации государственных предприятий, предполагавший их преимущественную трансформацию в открытые акционерные общества с огромной армией акционеров, появление первых совместных компаний, – все это имело для отечественной экономики конца XX в. ровно те же последствия, что и четвертая управленческая революция XVIII в. для стран Западной Европы. В частности, размытая на начальном постприватизационном этапе структура собственности, когда акционерный капитал был формально распределен между членами зачастую многотысячных трудовых коллективов, обусловила норму Указа Президента РФ «О временных правилах аудиторской деятельности» об обязательном аудите открытых акционерных обществ. Фактически, введение данной нормы явилось признанием роста информационного риска в новой экономике России и было призвано обеспечить защиту интересов новых собственников от возможных проявлений этого риска.

Однако уже в конце XX – начале XXI в. как в мировой, так и в отечественной экономике стал все чаще подниматься вопрос об институциональной несостоятельности аудиторской деятельности. Крах ряда транснациональных компаний, причины которого, и небезосновательно, усматривались в некачественном аудите, распространение в России так называемого «черного аудита» – все это привело к сомнениям в способности института аудита выполнять свою высокую миссию охранения экономики, общества и в целом государства от риска, обусловленного недостоверными данными, проникающими в информационное поле принятия решений пользователями бухгалтерской финансовой отчетности. Во многом благодаря этим сомнениям к аудиту было привлечено повышенное внимание как регулирующих органов, так и профессионального сообщества, в том числе и его научной составляющей – ученых, занимающихся проблемами бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Именно вследствие этого сомнения в несостоятельности практического аудита переросли в острую дискуссию о существовании аудиторской науки как таковой. Если существование научных теорий бухгалтерского учета и экономического анализа признается безапелляционно, поскольку все признаки науки здесь (пусть и не без плюрализма мнений об их составе и содержании) налицо, то в отношении научной теории аудита этого сказать нельзя. Косвенным подтверждением этому служит содержание Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», в котором в качестве отдельных дисциплин федерального компонента выделены «Теория бухгалтерского учета» и «Теория экономического анализа», однако теория аудита в данном стандарте отсутствует даже в качестве дидактического элемента содержания дисциплины «Аудит». Констатируя подобное положение дел, сложно не согласиться с американскими учеными Р. Маутцем и Х. Шарафом, еще в 1960-е гг. написавшими в своей знаменитой монографии «Философия аудита»: «Действительно, есть что-то неуклюжее в профессии, не имеющей осязаемой основы в форме обстоятельной теории, характеризующейся

единой структурой» [16]. Аналогичные оценки состоянию научной теории аудита, правда с опозданием практически на 50 лет, дали и отечественные ученые д-ра экон. наук Е.М. Гутцайт [7] и А.Д. Шеремет [14], публикации которых положили начало обсуждению вопроса об идентификации аудита как науки в российском научном сообществе. Однако данная проблема оказалась настолько сложной, что ни первая, ни начавшаяся вторая декада XXI столетия не были ознаменованы ни одной хоть сколько-нибудь стройной точкой зрения, предлагающей видение аудиторской науки. За неполные 13 лет нового тысячелетия в России не защищено ни одной докторской диссертации, в которой указанная проблема была бы комплексно проанализирована и оценена, некоторое исключение, пожалуй, составляют весьма серьезные и глубокие диссертационные исследования Е.М. Гутцайта «Актуальные проблемы аудита (базовая концепция, методология решения)» и М.А. Азарской «Теория и методология обеспечения качества аудита», но и в них нет ответа на вопрос о форме, составе, структуре и содержании теории аудита как системы научного знания. Закономерным в сложившихся условиях представляется отсутствие и заслуживающей серьезного внимания учебной литературы по теории аудита – раздел с таким названием до последнего времени присутствовал лишь в учебнике д-ра экон. наук В.И. Подольского (при этом, как справедливо заметил в [14] А.Д. Шеремет, как раз теории аудита в данном разделе нет). Некоторые надежды, возникшие после анонса учебного пособия с многообещающим названием «Теория аудита» авторов С.И. Жминько, О.И. Швыревой, М.Ф. Сафоновой и И.Н. Калининой [13], также, к сожалению, не оправдались: книга представляет собой достаточно добротную интерпретацию действующих стандартов аудита с очень неплохими контрольно-измерительными материалами и интересными вкраплениями исторических сведений, однако, именно теория аудита (если не считать упоминания о принципах аудита и общеизвестного варианта его позиционирования в поле форм контроля) в содержании пособия не просматривается.

Таким образом, проблема существования аудиторской науки остается открытой, поскольку в научном сообществе, причем не только в России, но и за рубежом, данная наука как система знаний не описана, не сконструированы ее состав и структура, не детализировано содержание ее элементов. Все это дает представительной когорте критиков аудита веские основания для отрицания научного базиса аудиторской практики и отнесения многих де-факто существующих положений аудита к области «научного шаманизма».

В сложившейся ситуации представляется необходимой и крайне своевременной активизация научных кругов в направлении «собрания», интеграции и систематизации уже существующих элементов аудиторской науки, выстраивании ее структуры, внутренних и внешних связей, определении и заполнении наличествующих в ней лакун и брешей. Исследования развития истории счетоведения и аудита в России и за рубежом, результаты которых изложены, в частности, в публикациях автора настоящей статьи [1, 2], позволяют судить о потенциальной успешности подобной работы в случае соблюдения ряда принципиальных условий и требований.

2. Ключевые проблемы и направления формирования научной теории аудита

В основе организации и проведения научных исследований в области формирования науки об аудите должен, как представляется автору, лежать общий науковедческий подход, применение которого позволяет осуществить постановку и определить направления решения ключевых задач исследования, к числу которых целесообразно отнести следующие:

1. Формирование общего видения науки об аудите и ее связях с другими науками.
2. Разработка альтернативных вариантов организации аудиторской науки.
3. Обоснование и описание структуры научного знания об аудите.
4. Разработка и аргументация критериев научности знания в аудите.
5. Определение форм научного знания, в которых будут выражаться результаты исследования науки об аудите.

Перечисленные задачи являются базовыми задачами исследования, и решение каждой из них уже в первом приближении закономерно обусловит возникновение задач второго порядка, причем некоторые из этих задач могут быть сформулированы в общем виде уже сейчас.

Решение первой системной задачи – формирования общего видения науки об аудите – должно дать ответ на вопрос о том, что представляет собой данная наука как организованная область научного знания, каков ее предмет и каковы ее связи с другими науками. Отрадно отметить, что определенные подходы к видению данных аспектов уже предложены как зарубежными, так и отечественными учеными, однако прежде чем давать их взглядам краткую характеристику, следует остановиться на одном из самых, по мнению автора, болевых принципиальных моментов становления любой науки – корректном использовании научной терминологии. К сожалению, эта достаточно распространенная «болезнь научного роста» хронически преследует аудит и демонстрирует свои симптомы даже при самом поверхностном рассмотрении. Речь, в частности, идет о равноправном употреблении в научном и профессиональном обороте таких терминов, как «наука об аудите», «теория аудита», «концепция аудита» (к которым можно для полноты картины добавить еще и «парадигму аудита»). Совершенно очевидно, что издержки словоупотребления отчасти обусловлены желанием косметически придать наукообразный характер существующим положениям аудита, но последствия столь вольного использования классической терминологии философии науки лишь стимулируют энтропию, порождая герменевтические противоречия в научном сообществе.

Гносеологический подход предполагает, что наука определяется методом, который она изучает, и пытается объяснить, как в ее контексте, так и за ее пределами могут существовать, конфликтуя или, напротив, дополняя друг друга, различные теории, неодинаково объясняющие законы развития предмета. Термин «концепция» в принципе представляется очень дискуссионным, поскольку по своей этимологии «концепция», в основном варианте интерпретации, характеризуется как определенный способ понимания, трактовки исследуемых явлений [6], что существенно сближает «концеп-

цию» с «теорией». При этом необходимо отметить, что в реалиях научной жизни довольно часто концепция являет собой лишь составляющую научной теории, которая охватывает только одну определенную подсистему или элемент предмета науки и предлагает один из возможных вариантов объяснения природы данной подсистемы, ее связей с другими подсистемами и субъектами внешнего окружения. Не менее проблематичным представляется и использование в системе научного знания об аудите термина «парадигма». Данная проблематика привлекала пристальное внимание известного отечественного ученого Я.В. Соколова [11], эволюция воззрений которого на позиционирование и интерпретацию категории «парадигма» в счетоведении отталкивалась от признания трактовки рассматриваемого понятия, которую дал автор «Структуры научных революций» Томас Кун [9], понимавший под парадигмой «совокупность убеждений, ценностей, технических средств и т.д., которая характерна для членов данного сообщества». Как отмечают исследователи научного наследия профессора Я.В. Соколова, в процессе создания своей теории смены парадигм бухгалтерского учета он «постоянно изменял толкование понятия «парадигма», пытаясь как бы приспособить определение Т. Куна к бухгалтерскому учету» [8], и в конечном итоге остановился на двух трактовках, первая из которых – научно-ориентированная – рассматривает парадигму как признаваемое всеми понятие, «...которое в течение определенного времени дает модель постановки проблем и их решений научному сообществу», а вторая – практико-ориентированная – характеризует рассматриваемое понятие как «те общие положения, в которые верит определенное сообщество людей» [8]. В отличие от области теории учета, в аудите никто до настоящего времени не занимался серьезным исследованием категории «парадигма», хотя используется данное понятие «регулярно и с удовольствием».

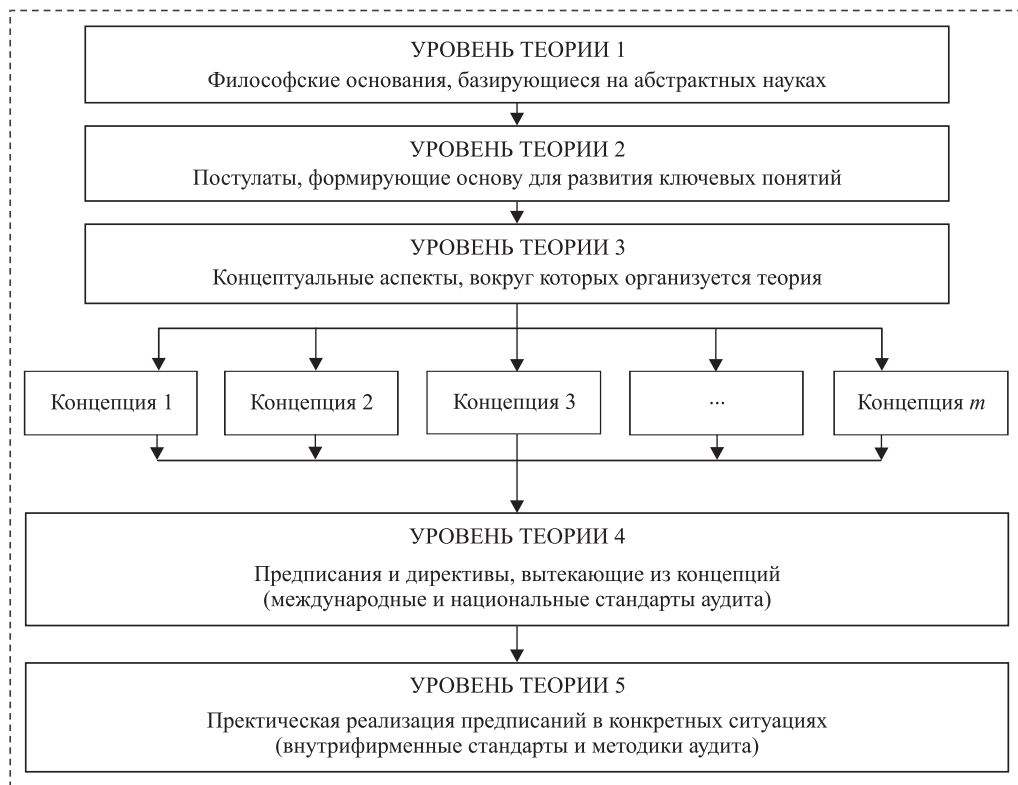
Несложно заметить, что даже столь поверхностный анализ базового категориального аппарата аудита демонстрирует аномальную терминологическую энтропию, без снижения которой совершенно неизбежны конфликты интерпретаций, обуславливающие «пробуксовку» развития научных основ аудиторской деятельности. По мнению автора, решение задачи упорядочения содержания и определения соподчиненности основных категорий аудита должно осуществляться учеными-аудиторами в тесной связке со специалистами в области философии и методологии науки – только такой тандем способен в настоящее время с минимальными издержками выдать логически стройный и непротиворечивый результат.

Возвращаясь к проблеме формирования общего видения науки об аудите и ее связях с другими науками, нельзя не отметить работы отечественных ученых А.Д. Шеремета [14] и Е.М. Гутцайта [7], давшие импульс процессу интеграции научных знаний об аудите. Пожалуй, впервые актуальность данного процесса для России была всесторонне обоснована в 2006 г. профессором А.Д. Шереметом в докладе «Проблемы теории аудита» на Международной научно-практической конференции «Татуровские чтения» на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами» [14]. Фактически в указанном докладе обозначен целый комплекс проблем поиска и теоретического описания эндемичных (присущих только аудиту) черт,

определения его природы, сущности, содержания, предмета, объекта и метода, т.е. признаков науки об аудите, без которых невозможна демаркация теории аудита и понимание его связей с другими науками. Следует согласиться с оценкой отечественного ученого, отметившего, что к началу нового века «разработаны общие принципы и достаточно подробные правила аудита, международные и отечественные стандарты аудита и некоторых аудиторских услуг». Обращает на себя внимание категоричность постановки А.Д. Шереметом вопроса об основаниях для выделения и рассмотрения аудита как самостоятельной науки и практики, как это принято в отношении бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и ревизии. Дальнейшая логика рассматриваемого доклада фактически декларирует крайне низкий уровень научной формализации теории аудита: тезисы доклада констатируют необходимость определения места аудита в системе экономических, управленческих, функциональных наук, в системе контроля вообще и финансового контроля, в частности. Профессор А.Д. Шеремет подчеркивает актуальность определения аудита как науки и практики, обоснования предмета и метода аудита как науки, описания сущности аудита и аудиторской деятельности, определения связи аудита с оценкой эффективности хозяйственной деятельности и решения других общепринятых вопросов для характеристики теории наук.

Безусловно, процесс структурного проектирования аудиторского научного знания – процесс длительный и сложный, предполагающий многоитерационный критический анализ, постоянный возврат к основам и оценку соответствия получаемых результатов критериям научного целеполагания. В сложившейся ситуации представляется важным сформировать некоторую исходную теоретическую конструкцию науки об аудите, с которой процесс проектирования может быть начат. Анализ развития научных основ аудита позволяет в качестве такой конструкции рассматривать пятиуровневую структуру науки об аудите, предложенную во второй половине XX в. американскими учеными Р. Маутцем и Х. Шарафом. Графически данная структура может быть охарактеризована в форме иерархической структурно-логической схемы, представленной на рисунке. Для пояснения предложенной американскими специалистами конструкции целесообразно привести некоторые цитаты из монографии «Философия аудита», раскрывающие сущность подхода, используемого при теоретическом проектировании научного знания.

«Аудит связан с абстрактными идеями... Его основания восходят к наиболее общим типам познания... Он имеет рациональную структуру постулатов, концептуальных элементов (концептов), техник и предписаний, представляя собой строгую интеллектуальную область исследований, достойную быть названной “дисциплиной” в современном понимании данного термина... Таким образом, аудит создает необходимые предпосылки и даже требует напряженных интеллектуальных усилий. Именно такими усилиями его основная теория может быть обнаружена, постигнута (познана) и использована для совершенствования профессии» [16, с. 16]. Как следует из приведенной цитаты, первой в числе заслуг авторов изучаемой монографии является обоснование причин того, почему аудит может рассматриваться как наука. Развивая свою «философию аудита», ученые отталкиваются от



Структура научной теории аудита по Р. Маутцу и Х. Шарафу

методологии науки, что позволяет им описать теорию аудита настолько системно, что подобное описание (как будет показано далее) формирует прочные основания для развития научных исследований аудиторской проблематики в будущем.

Аудит, по мнению Р.К. Маутца и Х.А. Шарафа, может быть охарактеризован как пятиуровневая структура, в которую входят:

- философские основания, которые в свою очередь, базируются на абстрактных науках;
- постулаты, формирующие основу для развития существенных понятий;
- концептуальные аспекты, вокруг которых организуется теория;
- предписания, представляющие собой более или менее четкие практические директивы, вытекающие из концепций;
- практическая реализация предписаний в конкретных ситуациях.

Очевидно, что первые три уровня данной иерархической конструкции описывают не что иное, как теорию аудита, а четвертый и пятый уровни охватывают аудиторскую практику. Нельзя не обратить внимания на аналогию, возникающую при сравнении данного подхода к рассмотрению аудита с интерпретацией бухгалтерского учета, в частности, профессором Я.В. Соколовым, выделявшим два среза бухгалтерии – счетоведение (теорию) и счетоводство (практику).

Р. Маутц и Х. Шараф видели основную задачу теории аудита в создании основы для решений, или, иначе говоря, «ключей» к решению существующих практических проблем. Весьма интересными и важными представляются

их рассуждения о научной природе аудита, в связи с чем, несмотря на громоздкость отражающей данные рассуждения цитаты, целесообразно привести ее полностью: «Аудит – это прикладная наука, а поскольку прикладная наука заимствует свои принципы и основные теории из многих других областей, часть из которых является фундаментальными, а часть – прикладными, всегда существует вероятность утраты связи аудита с наиболее общими, абстрактными науками. Таким образом, возникает возможность пренебрежения теорией и уделения непропорционально большого внимания частным текущим проблемам. Реализация этой возможности – путь к неуспеху, поскольку сила любой науки – в ее фундаменте. Аудит вряд ли может быть обвинен в пренебрежении собственной теорией, однако, в силу своей молодости, ему просто могло пока не представиться случая для разрыва отношений с фундаментальными дисциплинами.

Однако, тем не менее, такая опасность существует. У нас наблюдается сильная тенденция к принятию в аудите прагматического подхода. То, что хорошо работает (на практике – **Прим. автора**) – принимается и защищается, то, что еще практикой не подтверждено – применяется от случая к случаю. До некоторой степени это – естественное стремление, однако мы должны ограничивать его. Мы должны непрерывно проверять наши методы не только на практике, но и на уровне теории аудита. И нам следует непрерывно исследовать теорию, развивая возможные подходы к решению как известных, так и новых проблем. Если мы забудем теоретические основания аудита и позволим им истощиться до простого набора механических процедур и методов, возвращающих к ранней истории аудита, это приведет не только к потере его высокого статуса в мире, но и к утрате лучших из разработанных методов решения его наиболее сложных проблем» [16, с. 17]. Приведенные рассуждения, как представляется автору, убедительно доказывают, что именно Р.К. Маутц и Х.А. Шараф впервые озвучили проблему формирования теории аудита как важнейшую научную задачу, акцентировали внимание на специфике связи аудита с другими науками и охарактеризовали последствия различных сценариев его развития.

3. Философские основания аудита и его связь с другими науками

Рассматривая первый уровень иерархии научной теории аудита – философские основания – американские исследователи полагали, что в его рамках определяется цель науки, характеризуются природа имманентного научного знания и сущность методологии. Признавая критический, исследовательский характер аудита, а также его связь с основами бухгалтерской оценки и отражения операций, Р. Маутц и Х. Шараф тем не менее видели корни аудита не в бухгалтерском учете, а в логике: «Логика касается того, как мы устанавливаем факты, делаем выводы, признаем достоверность или недостоверность. Аудит, как и любая дисциплина, в большой степени опирающаяся на доказательства, базируется на логике. Он представляет собой приложение логики к реальным ситуациям. Несмотря на существующие различия, очевидна и связь между методологическими походами в научном исследовании и аудите. Как первое, так и второе предполагает постановку задач, сбор доказательств и формирование выводов» [16, с. 20].

Весьма значимым может быть признан вклад Р. Маутца и Х. Шарафа в определение координат науки об аудите в общем научном поле, описание, анализ и оценку характера связей аудита с другими науками. Именно эти аспекты научной стороны аудита поднимаются в настоящее время современными российскими учеными А.Д. Шереметом [14] и Е.М. Гутцайтом [7], к сожалению, без «оглядки» на точку зрения американских авторов, сформулированную и обоснованную 50 лет назад. В то же время упомянутая точка зрения отражает достаточно стройную логическую конструкцию. Р. Маутц и Х. Шараф исходят в обосновании своей позиции из того, что развитие теории аудита во многом опирается на методологию смежных научных областей. Однако «...теории из других научных сфер нуждаются в модификации и адаптации к решению проблем аудита» [16, с. 21]. По мнению американских исследователей, современная интерпретация аудита предполагает, что его важнейшими аспектами, наряду с характеристиками аудитора, являются сбор доказательств (процесс аудита) и формирование заключения (суждение аудитора). Характеризуя философские основания науки об аудите, американские авторы отмечают, что обоснование подходов к поиску аудиторских доказательств и генерированию выводов лежит в русле связей теории аудита с философией науки, философией математики и философией логики. Что же касается характеристик аудитора, то формирование системы требований к ним, а также подходы к оценке их влияния на процесс аудита и разработку заключения Р. Маутц и Х. Шараф предлагают искать в связях теории аудита с философией ценностей (этикой) и бихейвиоральными (поведенческими) науками, в частности, со специальной психологией. Философия этики важна также, по мнению американских ученых, для выбора критериев аудита, используемых при оценке его предмета. Кроме того, теория аудита связана с теорией коммуникации, позволяющей охарактеризовать коммуникации между участниками аудита как в рамках непосредственно проверки, так и при раскрытии и трансляции профессионального суждения аудитора о достоверности проверенной бухгалтерской финансовой отчетности. Таким образом, анализируя первый уровень теоретической конструкции аудита – его философские основания – Р. Маутц и Х. Шараф доказывают, что аудит представляет собой науку, опирающуюся в развитии собственной теории на «мультидисциплинарные» исследования.

Развивая подход американских исследователей, профессор А.Д. Шеремет в [14] дополняет перечень наук, с которыми связан аудит, теорией управления, логически выводя данную связь из рассмотрения аудита как системы знаний о методах и приемах независимого финансового контроля. Е.М. Гутцайт акцентирует внимание на связях аудита с экономической теорией, отмечая, что эксплуатация положений экономической теории с использованием методологии позитивного и нормативного подходов способна облегчить решение проблем, обусловленных проявлением в аудите общеэкономических механизмов регулирования, конкуренции и ценообразования [7]. Исследования автора настоящей статьи вводят в круг смежных с аудитом теорий философскую теорию отражения, концепцию достоверного и добросовестного взгляда и парадигму информационной асимметрии [3, 4].

Совершенно очевидно, что связи аудита с другими науками определяются содержанием предмета и метода аудита, однако существующие интерпретации данных системообразующих аспектов научного знания представляются достаточно дискуссионными. Так, А.Д. Шеремет считает предметом аудита как науки одну из основных функций управления, обеспечивающую независимый контроль достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности. При этом отечественный ученый предостерегает от отождествления предмета науки и объекта (объектов) изучения на практике. Отмечая, что хозяйственная (экономическая) деятельность организаций на практике является объектом изучения многих наук, А.Д. Шеремет также рассматривает в качестве объекта аудита хозяйственную деятельность организаций, т.е. совокупность производственных отношений, рассматриваемую во взаимодействии с техническими, социальными и природными ее условиями. Учитывая то, что хозяйственная деятельность отражается в рыночной экономике в финансовой (бухгалтерской) отчетности, профессор А.Д. Шеремет предлагает рассматривать бухгалтерскую финансовую отчетность в качестве непосредственного объекта аудита.

Данная точка зрения на предмет и объект аудита как науки, безусловно, имеющая право на существование, все же далеко не бесспорна. Классические представления об объекте и предмете научного исследования позволяют сформулировать альтернативную точку зрения, в рамках которой объектом аудита выступает достоверность информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а предмет охватывает методы и приемы оценки достоверности этой информации. Предлагаемое суждение об объекте аудита вносит ясность и логику в увязку аудита и бухгалтерского учета посредством связующего звена – концепции достоверного и добросовестного взгляда, которая предопределяет необходимость рассмотрения процессов формирования и оценки достоверной бухгалтерской отчетности через призму философской теории отражения и экономической теории. В свою очередь, предлагаемая трактовка предмета науки об аудите дает веские основания для увязки аудита с наукой логики, поскольку верификация данных бухгалтерской отчетности зиждется на логических доказательствах.

Аналогичная ситуация складывается и в отношении идентификации и описания метода аудита. Не давая методу (впрочем, как и предмету) аудита конкретного названия, А.Д. Шеремет отмечает, что «Метод аудита как общий подход к исследованию базируется, как и в других науках, на диалектике. Ее основные черты... как нельзя лучше подходят к аудиту и определяют его методологию и методику. Метод как общий подход к изучению определяет методологию аудита, т.е. философию методики» [14]. Этот очень интересный и содержательный с позиций формирования теории смысловой узел, к сожалению, не позволяет понять сущности, специфических черт и целевых ориентиров метода как общего подхода аудита. В то же время обращение к трудам профессора Я.В. Соколова, в частности, к его работе «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» [12, с. 563] дает возможность сформулировать гипотезу о том, что методом аудита, как и методом счетоведения, является моделирование.

Следует отметить, что такая гипотеза не противоречит вышеизложенной точке зрения профессора А.Д. Шеремета, поскольку в моделировании воплощены все отмеченные им основные черты диалектики – единство анализа и синтеза, изучение показателей в их взаимосвязи, в развитии и др.

Кроме того, в пользу рассмотрения моделирования в качестве метода аудита свидетельствует его (аудита) теоретическая платформа – концепция достоверности бухгалтерской финансовой отчетности, формулировка которой по малопонятным причинам в течение последних лет исчезла (!) из нормативно-правовой базы аудита в процессе ее модернизации. Тем не менее нет оснований полагать, что концепция достоверности отчетности дезавуирована, а, следовательно, реализация лежащей в ее основе идеи оценки истинности финансовой информации через призму влияния этой информации на экономические и управленческие решения ее пользователей невозможна без моделирования аудитором круга таких пользователей, процедур принятия ими решений на основе аудируемой отчетности, а также системы критериев и ограничений, в рамках которой осуществляется принятие таких решений.

Не менее важный аргумент, определяющий целесообразность трактовки моделирования как метода аудиторской науки, связан с важнейшей категорией аудита – категорией профессионального суждения, упоминаемой в тексте действующих международных регулятивов аудита более 150 раз. Необходимо отметить, что выдвинутый тезис о важности данной категории базируется даже не столько на результатах оценки частоты использования термина «профессиональное суждение» в тексте стандартов, сколько на результатах их контекстного анализа. Проведенный анализ показывает, что данное понятие применяется далеко не в «титульном», формальном контексте, а именно в тех положениях стандартов, которые раскрывают сущность и логику подходов к принятию аудитором решения о признании достоверности (недостоверности) проверенной информации.

Исследование причин и мест возникновения, предпосылок формирования, областей реализации профессионального суждения, регламентируемых международными и отечественными стандартами аудиторской деятельности, дает возможность определить профессиональное суждение в аудите как сложный категориальный феномен, отражающий во всем многообразии отношения создателей, пользователей и верификаторов (аудиторов) финансовой отчетности экономического субъекта по поводу достоверности содержащейся в ней информации. Действительно, опираясь на концепцию учетного реализма [12], несложно сделать вывод о том, что в процессе формирования аудиторского заключения перед аудитором возникают, как минимум, три сложнейшие задачи:

- моделирование системы интересов бухгалтерской службы аудируемого лица;
- моделирование системы принятия решений пользователями аудируемой отчетности на основе ее данных (о чем уже говорилось выше);
- моделирование собственно решения аудитора о характере аудиторского заключения, базирующееся на основных положениях научной теории, а также на нормах аудиторской практики.

Необходимо отметить, что в результате решения первой из указанных задач формируется профессиональное суждение о потенциальных зонах значимого риска, являющееся базой для оценки риска существенных искажений и определения стратегии и тактики управления общим аудиторским риском. Результатом решения второй задачи является профессиональное суждение аудитора о существенности, процесс формирования которого в общем виде определен в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите». Методология и методика верификации аудируемой отчетности, нашедшие свое отражение во вновь принятых Федеральных стандартах аудиторской деятельности 1/2010, 2/2010, 3/2010 и детально охарактеризованные автором в [5], рассматривают существенность и аудиторский риск как базовые категории аудита, лежащие в основе решения третьей из обозначенных задач, а именно задачи моделирования суждения аудитора о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности.

Третья же задача, по существу, прямо связана с реализацией главной цели аудита – выражением мнения о достоверности отчетности аудируемого лица, таким образом, моделирование, используемое для решения фундаментальных задач аудита, определяющих достижение его основной цели, может на полных основаниях рассматриваться как метод науки об аудите.

Завершая обзор мультидисциплинарных основ аудита, целесообразно обратить внимание на то, что теоретическое исследование признаков аудита как науки через призму моделирования дает возможность определить вектор развития теории аудита, логически обосновать постулаты аудита и объяснить его гносеологическую природу.

4. Постулаты аудита: состав и содержание

Раскрывая второй уровень предложенной иерархической структуры теории аудита, Р. Маутц и Х. Шараф формулируют восемь «пробных» (tentative) постулатов, определяющих, по их мнению, основу познания проблем аудита и поиска их решений. Учитывая наличие в отечественной научной литературе множества различных трактовок данных постулатов, представляется целесообразным привести их в максимально приближенном к тексту первоисточника переводе:

1. Финансовая отчетность и финансовые данные поддаются проверке.
2. В рамках аудита между аудитором и руководством аудируемого лица нет никакого неизбежного конфликта интересов.
3. Финансовая отчетность и прочая информация, представленная для проверки, не связана со сговором и иными необычными отклонениями.
4. Существование удовлетворительной системы внутреннего контроля устраняет *вероятность* (которая не является возможностью) некорrekтностей.
5. Последовательное применение общепринятых принципов бухгалтерского учета приводит к достоверному представлению финансового положения и результатов деятельности.
6. То, справедливость чего была доказана при проверке в прошлом, будет оставаться справедливым и в будущем, если не доказано обратное.

7. Исследуя финансовые данные с целью выражения независимого мнения, аудитор действует исключительно от своего лица.

8. Профессиональный статус независимого аудитора налагает на него соразмерные профессиональные обязательства.

Как уже было отмечено ранее, в отечественном (как, впрочем, и в зарубежном) научном сообществе представленный свод постулатов вызвал острые дискуссии, сфокусированные на проблемах количества и постоянства состава данного перечня. Не вступая в широкую полемику с участниками дискуссионного процесса (поскольку это слабо согласуется с целями настоящего исследования), отметим лишь некоторые представляющиеся автору значимыми моменты, не нашедшие отражения в научных трудах отечественных ученых (выделены курсивом в списке постулатов).

Во-первых, практически все российские авторы, раскрывая содержание второго постулата аудита, говорят о «необходимом» конфликте интересов аудитора и руководства аудируемого лица. При этом совершенно не ясна природа «необходимости» данного конфликта, который в общем-то всегда присутствует в силу объективной противоречивости экономических интересов субъектов рыночной экономики. Использование отечественными учеными эпитета «необходимый» наряду с аксиоматическим отрицанием конфликта интересов, как минимум, вызывает не(до)понимание смысла рассматриваемого постулата. Есть основания полагать, что Р. Маутц и Х. Шараф употребили слово *necessary* в редко используемом значении – а именно как «неизбежный». Предлагаемая трактовка, по мнению автора, устраняет алогичность анализируемого постулата и делает его смысл предельно ясным и адекватным действительности. Эпитет «неизбежный» несет смысловую нагрузку объективного существования конфликта интересов участников аудиторской проверки, а его отрицание в контексте постулата вскрывает возможности и возлагает на участников проверки обязательства стремиться к преодолению данного конфликта.

В рамках четвертого постулата противопоставляются термины вероятность и возможность, весьма близкие по смыслу в русском языке. Для устранения данного казуса следует обратиться к первоисточнику, на страницах [16, с. 25] которого авторы, комментируя данный постулат, оговаривают невозможность абсолютного устранения (сведения к нулю) искажений и ошибок вследствие человеческого фактора, однако акцентируют внимание на существенном потенциале системы внутреннего контроля в части «подавления» вероятности их возникновения и сохранения в отчетности.

Что же касается собственно проблемного «ядра» научной дискуссии, ведущейся вокруг свода постулатов аудита, – их количества и постоянства состава, то и в этой части, как представляется автору, отечественные ученые не обратили внимания на одну, многое объясняющую, деталь. Р. Маутц и Х. Шараф, говоря о постулатах, использовали устойчивое словосочетание «tentative postulates», и эпитет «tentative» (предварительный, испытательный, пробный) в данном контексте, видимо, не случаен, а применен как характеризующий объективную возможность качественной и количественной трансформации системы постулатов аудита. Кроме того, классическая трактовка постулата как «...положения, принимаемого как

истинное до тех пор, пока не будет доказано иное» [12], сама по себе подтверждает возможность объективного изменения постулатов, которое до настоящего времени наблюдается в формируемой теории аудита под влиянием аудиторской практики.

5. Концептуальные аспекты научной теории аудита

Характеризуя пятиуровневую структуру теории аудита, на третьем уровне иерархии Р. Маутц и Х. Шараф разместили так называемые «концепты», к числу которых отнесены:

- доказательства;
- надлежащая осторожность;
- добросовестное представление;
- независимость;
- этическое поведение.

Необходимо отметить, что представленные концептуальные аспекты в определенной степени перекликаются с положениями теории Т. Лимперга [15], однако, в отличие от основателя амстердамской школы учета, американские исследователи не ограничились их простым упоминанием, а представили в своей работе [16] результаты детальной проработки их содержания, что позволило рассматривать данные концепты как «центры кристаллизации» теории аудита. Отмечая важность реализации данных традиционных концепций в аудиторской практике, нельзя, однако, не обратить внимания на то, что в течение XX в. были разработаны и другие элементы теории, которые с полным правом могут претендовать на концептуальный статус – это концепция существенности, концепция аудиторского риска, концепция аудиторской выборки, концепция профессионального суждения аудитора и др.

Кроме того, развитие аудиторской практики и расширение предметной области привело к формированию концепций аудита, под которыми понимается особый подход к организации и проведению аудиторской проверки, определяемый спецификой целевой ориентации или технологии реализации аудиторских процедур. К числу таких концепций могут быть отнесены: концепция непрерывного аудита, концепция повторяющегося аудита, концепция советующего аудита и т.д.

Таким образом, с одной стороны, налицо существование концептуальных элементов научной теории аудита, но с другой – очевидна их содержательная, смысловая и формальная несопоставимость, требующая привлечения специалистов по методологии науки для определения признаков концепции как элемента научной теории аудита и ее (концепции) позиционирования в структуре аудиторского научного знания.

Заключение

Проведенный анализ показал, что тезисы об отсутствии научной теории аудита далеки от истины. Верно лишь то, что разработанные и используемые на практике элементы аудиторской науки дезинтегрированы и слабо

обоснованы. Их дезинтеграция, в первую очередь, не дает возможности судить о существовании аудита как полноценной науки, а слабость научной аргументации их содержания провоцирует сомнения в «научности» аудиторского знания. В то же время, как было показано в статье, результаты работы зарубежных и отечественных научных школ позволяют упорядочить терминологический аппарат, определить и описать формат научной теории аудита, ее состав и структуру, содержание, а также связи составляющих данную теорию компонентов. При условии привлечения к решению указанных проблем как специалистов в области непосредственно аудита, так и специалистов в области философии и методологии науки, экономической теории, логики и теории принятия решений, а также при условии широкой публикации и обсуждения результатов их совместных исследований серьезнейшая проблема – проблема признания аудиторской науки – может быть решена уже в обозримом будущем.

Литература

1. Баранов П.П. Угроза утраты институционального статуса аудиторской деятельности в условиях стагнации теории аудита // Сибирская финансовая школа. 2012. № 6. С. 144–150.
2. Баранов П.П. Генезис теории аудита: предпосылки зарождения, проблемы развития, современное состояние // Инновационное развитие экономики. 2013. № 2. С. 85–101.
3. Баранов П.П. Позитивный и нормативный подходы к исследованию проблем формирования профессионального суждения в аудите: альтернатива или симбиоз? // Управленческий учет. 2012. № 11. С. 79–85.
4. Баранов П.П. Аудиторская наука на фоне кризисных явлений в экономике: приоритетные направления развития и предметные области исследований // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 20. С. 35–42.
5. Баранов П.П. Причины модификации аудиторского заключения // Аудитор. 2004. № 1. С. 25–28.
6. Большой энциклопедический словарь / И. Лапина, Е. Маталина. М.: АСТ, Астрель. 2008. 1247 с.
7. Гутцайт Е.М. Аудит и другие науки // Аудитор. 2010. № 10. С. 15–26.
8. Карельская С.Н., Зуга Е.И. Определение парадигм бухгалтерского учета в работах Я.В. Соколова // Финансы и бизнес. 2012. № 4. С. 174–185.
9. Кун Т. Структура научных революций. М., 2003.
10. Менеджмент организации: учеб. пособие / З.П. Румянцева, Н.А. Саломатин, Р.З. Акбердин и др. М.: ИНФРА-М, 1995. 432 с.
11. Соколов Я.В. Три парадигмы двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. 2005. № 15. С. 49–53.
12. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
13. Теория аудита: учеб. пособие / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова, И.Н. Калинина. Ростов-на-Дону: Феникс, 2013. 443 с.
14. Шермет А.Д. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами // Аудиторские ведомости. 2006. № 8. С. 4–12.
15. Limpert Th. De beteekenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant, Muuses, Purmerend. 1926.
16. Mautz R.K., Sharaf H. The Philosophy of Auditing: Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1961. 299 p.

Bibliography

1. *Baranov P.P.* Ugroza utraty institucional'nogo statusa auditorskoj deya-tel'nosti v usloviyah stagnacii teorii audita // Sibirskaja finansovaja shkola. 2012. № 6. P. 144–150.
2. *Baranov P.P.* Genezis teorii audita: predposylki zarozhdenija, problemy razvitija, sovremennoe sostojanie // Innovacionnoe razvitie jekonomiki. 2013. № 2. P. 85–101.
3. *Baranov P.P.* Pozitivnyj i normativnyj podhody k issledovaniju problem formirovanija professional'nogo suzhenija v audite: al'ternativa ili simbioz? // Upravlencheskij uchët. 2012. № 11. P. 79–85.
4. *Baranov P.P.* Auditorskaja nauka na fone krizisnyh javlenij v jekonomike: prioritetnye napravlenija razvitija i predmetnye oblasti issledovanij // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchjot. 2012. № 20. P. 35–42.
5. *Baranov P.P.* Prichiny modifikacii auditorskogo zaključenija // Auditor. 2004. № 1. P. 25–28.
6. *Bol'shoj jenciklopedicheskij slovar' / I. Lapina, E. Matalina.* M.: AST, Astrel'. 2008. 1247 p.
7. *Gutcajt E.M.* Audit i drugie nauki // Auditor. 2010. № 10. P. 15–26.
8. *Karel'skaja S.N, Zuga E.I.* Opredelenie paradigm buhgalterskogo uchjota v rabotah Ja.V.Sokolova // Finansy i biznes. 2012. № 4. P. 174–185.
9. *Kun T.* Struktura nauchnyh revoljucij. M., 2003.
10. Menedzhment organizacii: ucheb. posobie / Z.P. Rumjanceva, N.A. Salomatin, R.Z. Akberdin i dr. M.: INFRA-M, 1995. 432 p.
11. *Sokolov Ja.V.* Tri paradigmy dvojnoj buhgalterii // Buhgalterskij uchët. 2005. № 15. P. 49–53.
12. *Sokolov Ja.V.* Buhgalterskij uchjot ot istokov do nashih dnei: ucheb. posobie dlja vu-zov. M.: Audit, JuNITI, 1996. 638 p.
13. Teorija audita: ucheb. Posobie / S.I. Zhmin'ko, O.I. Shvyreva, M.F. Safonova, I.N. Kalinina. Rostov-na-Donu: Feniks, 2013. 443 p.
14. *Sheremet A.D.* Reformirovanie buhgalterskogo ucheta i audita v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami // Auditorskie vedomosti. 2006. № 8. P. 4–12.
15. *Limperg Th.* De beteekeenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant, Muuses, Purmerend. 1926.
16. *Mautz R.K., Sharaf H.* The Philosophy of Auditing: Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1961. 299 p.