

4.5. РАЗВИТИЕ АУДИТОРСКОЙ НАУКИ В ИСТОРИЧЕСКОМ АСПЕКТЕ И НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Шурчкова И.Б., старший преподаватель
кафедры учета и аудита

*Рязанский государственный
университет им. С.А. Есенина*

В данной статье проводится исследование аудита как науки в ее историческом развитии, а также анализ различных подходов к толкованию этого вопроса на современном этапе. Сформулированы основные элементы аудита как науки с учетом последних изменений нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности.

В настоящее время аудит, характеризуемый многоуровневым регулированием, разнообразием деятельности, большим числом участников, различием их интересов, можно отнести к большим системам. Аудит является важным инструментом независимого финансового контроля и обеспечения доверия пользователей к финансовой информации. Проблемы такого доверия стали особо актуальны в современных условиях.

Формирование аудита как науки началось в историческом аспекте с конца XIX в. и продолжается в настоящее время.

Аудит и как науку, и как сферу практической деятельности можно считать сложившимся, а копирование западного опыта уже близко к исчерпыванию. Встает задача капитального совершенствования данной области знания, что требует теоретического осмысления целей и задач системы аудита, ее возможностей и места во внешней среде.

Для исследования исторического аспекта аудиторской науки необходимо изначально рассмотреть процесс возникновения и развития мирового аудита как вида деятельности.

Понятие аудит происходит от латинского слова *audire*, что означает «слышать», т.е. понимать происходящий процесс, явление и уметь его оценивать.

Человечество всегда проявляло большой интерес к основам управления экономическими процессами, а также к роли контроля в управлении. Историки утверждают, что человечество знакомо с определенными видами отчетности уже не менее 6 000 лет. Учет и отчетность (равно как и контроль ее содержания) вначале прямо были связаны с потребностями содержания двора, а также больших, постоянно действующих армий, с развитием производства и коммерции, удержанием в покорности многонационального населения обширных территорий первых цивилизаций. А люди-функционеры, составляющие жесткий контрольный аппарат в каждой из таких древних империй, нередко получали почти официальный титул «глаза и уши царя».

Многие фундаментальные экономические процессы и механизмы с безусловным признанием важности учета и контроля рассматривались учеными древнего мира: Платоном, Аристотелем и др. Аристотель в своей «Политике» четко разграничивает функции учетные и контрольные с прямым указанием, что проверки (аудит, ревизия) есть часть контроля. Таким образом, еще от древних философов идет понимание того, что проверяющий должен быть равноправен главному бухгалтеру

(не ниже его по статусу), а кроме того, что он не имеет права впадать в зависимость от проверяемых.

Р.П. Булыга пишет, что в истории аудита самыми ранними подтвержденными отчетами были вавилонские глиняные дощечки, существовавшие приблизительно 5 000 лет назад. Во времена Среднего королевства Нила представитель фараона наблюдал за хранением зерна. Функцией аудита было повторное выполнение работы, проделанной ранее другими лицами. Системы были очень просты, а аудит заключался в наблюдении, подсчете и перепроверке. Особый интерес представляет развитие аудита в Китае. Некоторые исследователи считают, что именно в Китае впервые была создана аудиторская система (в 700 г. до н.э.), которая в XIV в. (при династии Юань) была достаточно развита [9, с. 7].

Первые упоминания об аудите как о виде профессиональной деятельности в западной цивилизации относятся к XIII и XIV вв., когда учетные книги, составляемые купцами, стали фигурировать в качестве вещественного доказательства в суде. С XVI в. во многих странах был введен правовой контроль учетных книг и стал использоваться термин «аудитор» для обозначения людей, которые занимались проверкой учетных записей. Исторически возникновение аудита относится к периоду формирования бухгалтерского учета как отрасли специальных научных знаний. Свидетельства об этом можно найти в первом труде итальянского ученого Л. Пачоли – «Трактате о счетах и записях». Они встречаются позднее и в художественной литературе, что характеризует аудит уже в качестве общественно-го явления. У. Шекспир в своей пьесе «Тимон Афинский» о роли аудиторов устами Флавия говорит следующее:

*«Коль в честности моей вы усомнились
Или в умении вести дела,
Посредников строжайших созовите,
Чтобы меня проверить».*

Учетные документы об аудиторах (в то время профессия имела это современное название), и даже их имена, обнаружены в архиве Казначейства Англии и Шотландии, создание которого датируется 1130 г. М.В. Мельник, М.А. Макальская, Н.А. Пирожкова также считают, что родина аудита – Великобритания [10, с. 11].

Продолжалось развитие форм контроля и в Средние века. Если уж сильно проворовавшихся людей в ту пору нередко вешали или четвертовали, то явно полагаются, что перед этим компетентные люди выслушивали их отчеты и предъявляли им доказательства их виновности. И вообще, «практика слушания отчетов», восходящая к тем временам, когда читать умели очень немногие, просуществовала до XVII столетия.

Как указывает Р.П. Булыга, самая ранняя аудиторская проверка (в современном ее понимании) была произведена в 1720 г. Ч. Снеллом в результате скандала с «Компанией Южных морей» в Англии, получившего название «мыльного пузыря Южных морей» [9, с. 8].

История современного аудита в Великобритании, Европе и США берет свое начало с XIX столетия.

По мнению Р.П. Булыги, толчком к развитию аудита во всех странах стало развитие акционерных обществ. В этих условиях аудит принял на себя определенную социальную и общественную функцию, обеспечивая объективное суждение о достоверности отчетных данных, предоставляемых акционерными обществами, с

целью снижения информационного риска у их партнеров. Такое суждение об аудите является наиболее распространенным и полно определяет его сущность. Оно подтверждается самой историей аудита, так как законодательно аудит был закреплен после выхода соответствующих законов, регламентирующих деятельность корпоративных структур [9, с. 8].

Промышленная революция в Англии привела к созданию производственных структур, финансируемых акционерами. Эта ситуация создала потребность во внутренних и внешних аудиторах. Чтобы защитить общественность, британский Закон о компаниях 1844 г. ввел процедуру обязательного аудита акционерных обществ.

Юридической датой возникновения современного института аудита можно считать 1862 г., когда в Англии вышел Закон об обязательном аудите. Вслед за Англией аналогичные законы были приняты во Франции (1867 г.) и в Германии (1870 г.).

Британцы выступили не только родоначальниками современного аудита, но и заложили основы профессионального аудита в США. Исторически американский аудит возник в отдельных штатах США и проводился специалистами, получившими образование и проходившими практическую подготовку в Великобритании. Одним из первых ключевых событий в истории американского аудиторского сообщества стало учреждение в 1887 г. организации, которая была предшественником Американского института дипломированных независимых бухгалтеров.

Особенный толчок развитию аудиторского дела дал мировой финансовый экономический кризис 1929-1933 гг., когда массовое банкротство акционерных обществ и предприятий потребовало ужесточения порядка и утверждения их отчетов и балансов со стороны независимых аудиторов. С середины 1930-х гг. практически все развитые страны начинают вводить обязательные требования к объему информации, которая должна содержаться в годовых отчетах, публиковаться, и достоверность которой должна подтверждаться профессиональными аудиторами. В 1937 г. был принят Закон об обязательном аудите в США, который впоследствии стал образцом в мировом аудите.

Таким образом, возникновение и развитие современного аудита было вызвано разделением интересов тех, кто непосредственно занимался управлением организацией (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывал деньги в ее деятельность (собственники, акционеры, инвесторы, кредиторы).

Говоря об историческом аспекте развития аудита как науки, следует обозначить этапы эволюции современного мирового аудита.

За многолетнюю историю аудит как процесс прошел три эволюционные фазы своего развития:

- подтверждающий аудит (конец XIX в. – 1930-е гг.);
- системно-ориентированный аудит (1940-е – 1980-е гг.);
- аудит, базирующийся на риске (1990-е гг. – начало XXI в.).

Аудит конца XIX – начала XX в. в значительной степени был посвящен проверке точности бухгалтерских деталей. В большинстве случаев исследовались все письменные свидетельства и сверялись все итоговые saldo счета.

Основными методами на данном этапе являлись наблюдение, подсчет и пересчет, т.е. повторное выполнение работы, проделанной другими лицами. В результате

сложилась подтверждающая парадигма аудита, при которой основное внимание аудиторов сосредоточено на бухгалтерских операциях и методах бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовой отчетности. В рамках подтверждающей парадигмы для аудитора не свойственно разрабатывать и выдвигать предложения по повышению эффективности корпоративного управления, выходящие за рамки аудиторской проверки финансовой отчетности.

Системно-ориентированный аудит заключается в наблюдении за системами, которые контролируют операции (оценке системы внутреннего контроля организации). Было доказано, что если система внутреннего контроля работает эффективно, то не нужно проводить очень детальную проверку, так как можно доверять системе внутреннего контроля. Системно-ориентированный аудит сочетает в себе не только процесс проверки, но и активно включает консультационную деятельность, работу по постановке учета. Такой аудит часто называют консультационным.

В истории аудита начало данного этапа связывают с разработкой стандартов аудиторской деятельности на национальном уровне, а также созданием регулирующих органов и саморегулируемых организаций аудиторов. Как отмечает Р.П. Булыга, понятие системно-ориентированного аудита, который акцентировал внимание на аудите средств контроля, а не на простой проверке транзакций, впервые было введено в 1941 г. В. Бринком [9, с. 13].

Аудит, базирующийся на риске, представляет собой процесс, вобравший положительные стороны подтверждающего и системно-ориентированного аудита. Именно о таком аудите писал известный американский специалист в области аудита Дж. Робертсон, подчеркивая, что аудит – это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска. Концепция аудита, базирующегося на риске, основана на концентрации аудиторской работы в областях с более высоким риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском.

И в заключение обзора этапов развития аудита необходимо отметить, что современный аудит содержит в себе черты всех трех эволюционных форм. Как следствие, аудиторская деятельность становится все более разнообразной и сложной.

Говоря об истории мирового аудита, нельзя не затронуть вопрос генезиса аудита в России, который имеет свои особенности, обусловленные политическими и экономическими факторами.

Специфика аудиторской деятельности в России прежде всего характеризуется тем, что распространенным явлением аудит стал в период проведения экономических реформ 1990-х гг. Однако аудиторская деятельность в России развивалась и до этого.

В России понятие «аудит» впервые появилось во времена Петра I и означало «слушающий». Также в России звание аудитора, по примеру Польши, введено Петром I в 1716 г. В Воинском уставе и Табеле о рангах аудиторы были причислены к воинским чинам и до введения военно-судебной реформы 1867 г. образовывали собой высшие ревизионные военные суды в России. Институт аудиторов был введен в армии, где они занимались делами, связанными с расследованием имущественных споров.

В более поздние периоды институт аудита возник в отечественной истории лишь эпизодически. Так, в 1888-м, 1907-1912-м, 1929-1930 гг. предпринимались попытки организации образования и сдачи экзаменов аудиторскими, но к возникновению аудиторской профессии они не привели. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами [12, с. 247].

Развитие экономических отношений в России, впоследствии приведшее к становлению аудита в современном его понимании, так же как во всех странах, было связано с реформированием акционерных обществ и проведением тех банковских реформ, которые были направлены на оживление кредитного капитала и активизацию фондового рынка. Несмотря на то, что аудит в России в конце XIX – начале XX в. не получил широкого развития, многие положения, которые были приняты в других странах, активно применялись в России. После 1917 г. аудит в значительной мере потерял актуальность и был заменен государственным контролем. Современную предпринимательскую форму аудит в России стал обретать лишь в конце 1980-х гг., когда началась перестройка всей системы хозяйствования и управления. Одним из основных и приоритетнейших направлений аудита является налоговый аудит. Основу аудиторских практик составляет общий аудит [13, с. 57].

Рассматривая вопросы исторического развития аудиторской науки, необходимо обозначить процесс ее зарождения и формирования.

Исследуя науку как деятельность, направленную на производство нового знания, важно принять во внимание историческую изменчивость самой научной деятельности.

Следует сказать, что обнаруживается повседневное значение экономических учений.

Как указывают Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, история современного возникновения аудита обычно связывается с последствиями Крымской войны. Первым теоретиком аудита был англичанин Л. Дикси, но человеком, вдохнувшим в него подлинную жизнь, стал американец Р.Х. Монтгомери (1872-1953). Именно он, развивая идеи Дикси, называемые им бухгалтерским аудитом, создал современную доктрину тестового аудита. Монтгомери критиковал Дикси за то, что его идеи ограничиваются проверкой точности баланса, а это требует большой трудоемкости и приводит к ограниченному результату. Лозунгом Монтгомери было: лучше больше и достаточно точно (не точно, а достаточно точно).

Научное описание проблем аудита началось с формулирования его постулатов. Первые восемь из них были выдвинуты Р.К. Маутцем и Х.А. Шарафом (1961). Следуя законам развития науки, Маутц и Шараф предложили следующие постулаты, представленные в табл. 1.

Впоследствии были предложены и другие постулаты. Постулат Т.А. Ли (1982): «Годовой бухгалтерский отчет, не подвергшийся аудиту, не заслуживает достаточного доверия». Данное утверждение Т.А. Ли дополнил: «Надежность учетной информации компании может быть признана в основном удовлетворительной после проверки ее внешним аудитором».

Робертсон в 1985 г. предложил такой постулат: «Информация, подвергшаяся аудиторской проверке, более полезна, чем не подвергавшаяся ей» [8, с. 181].

**ПОСТУЛАТЫ АУДИТА, ВЫДВИНУТЫЕ
Р.К. МАУТЦЕМ И Х.А. ШАРАФОМ**

№	Постулат	Описание
1	Финансовая отчетность может быть проверена	Если данное предположение не выполняется, проведение аудиторской проверки теряет смысл. Если финансовая отчетность неадекватна, но поддается проверке, то аудитор должен отказаться от выражения мнения о ней
2	Конфликт интересов между аудиторами и администрацией не является неизбежным	Аудитор и администрация предприятия преследуют одну и ту же цель: представление достоверной отчетности. Поэтому должна быть создана атмосфера доверия между проверяющим и проверяемым. При наличии конфликта интересов аудитор не может полагаться на заявления руководства и доверять внутренней информации, как правило, это ведет к отказу от выражения мнения
3	Финансовая отчетность и подтверждающие ее документы не содержат преднамеренных или иных необычных искажений	Этот постулат позволяет сделать процесс аудита экономически оправданным. Аудитор доверяет клиенту, поэтому он не проводит сплошных проверок, а использует выборочные совокупности с малым объемом выборки. Если аудитор заранее предполагает существование каких-либо неточностей, это приводит к конфликту аудитора и администрации
4	Удовлетворительная система внутреннего контроля уменьшает вероятность ошибки	Объективность отчетных данных прямо пропорциональна эффективности внутреннего контроля. Одна из основных задач руководства фирмы клиента – организация эффективно функционирующего внутреннего контроля, на который внешний аудитор может опираться для уменьшения объема проверки
5	Постоянное следование стандартам учета позволяет создать объективное представление о финансовом состоянии и результатах хозяйственной деятельности	Составление отчетности по единым стандартам позволяет аудиторам иметь единый критерий в высказывании мнения
6	То, что справедливо для предприятия в прошлом, будет справедливо и в будущем, если нет доказательств противного	Аудиторская проверка не может быть последней, в следующем отчетном периоде будет как минимум одна. Аудитор, высказывая мнение о верности проверенной финансовой отчетности, исходит из предположения, что фирма будет функционировать по крайней мере еще год (допущение непрерывности деятельности). Если данный постулат не соблюдается, то нет доверия к представленным трендам, а многие аналитические процедуры, например регрессионный анализ, теряют часть своей полезности. В этом случае аудитор будет вынужден тратить гораздо больше времени на оценку событий после даты составления баланса
7	Мнение аудитора зависит только от его компетенции	На количество и качество собранных доказательств влияют многие обстоятельства, но преобладающим является объем знаний аудитора о деятельности клиента и уровень его образования
8	Профессиональный статус аудитора адекватен его профессиональным обязанностям	Обязанности аудитора предъявляют определенные требования к его профессиональному поведению.

Я.В. Соколов, В.Я. Соколов пишут, что Л.Р. Дикси (1864-1932) определял аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности бухгалтерского баланса (1892), которая может быть выполнена путем проверки документов и инвентаризации цен-

Таблица 1

ностей. Дикси видел цели аудита в выявлении мошенничества, случайных ошибок, неверной методологии учета. Проверка начиналась с кассы. Анализ баланса рассматривался с точки зрения различных заинтересованных лиц, а эти интересы часто провоцировали фальсификацию отчетности. Ее средствами были операционные счета (издержек, расходов будущих периодов и т.п.), документы, которые подделывались, исправлялись, подчищались и прочее, а также «двойные книги»: одни для себя, другие – для внешнего употребления (одни – черновые, но верные, другие – белые, но обманные). Средствами борьбы с фальсификацией рекомендовались:

- проверки с частотой от 3 до 6 мес.;
- сплошные инвентаризации всех складов фирмы одновременно;
- частые перемещения материально ответственных лиц со склада на склад;
- инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности (контрагентам направляются письма с перечнем прав и требований, адресаты должны их подтвердить);
- внезапные проверки расчетных документов, как правило, расчетных книжек сотрудников (бухгалтер мог указать в лицевом счете больше, чем в расчетной книжке).

Почти одновременно с Л.Р. Дикси работал А.Т. Ватсон, который выделял три фальсификации учета:

- в активе показывается больше средств, чем есть на самом деле;
- сумма капитала завышена;
- сумма капитала занижена.

Для выявления фальсификации, по Ватсону, необходимы следующие условия:

- содействие главы фирмы, он в лучшем случае готов разоблачить сокрытие, но почти никогда – вуалирование;
- четкое представление, с какой целью может быть подвергнут тот или иной счет фальсификации;
- знание психологии потенциального растратчика, его желания и умения «обратить окружающие обстоятельства в свою пользу»;
- анализ взаимоотношений сотрудников проверяемого предприятия. Например, если бухгалтер покупает товары в том магазине, в котором он работает, то это неизбежно ставит его «в обязательные отношения» с материально ответственными лицами и, следовательно, на данном предприятии сила бухгалтерского контроля ослабнет;
- длительность работы «делает преступника менее осторожным»;
- амбициозность, в той или иной степени заложенная в характере каждого человека, может всегда привести психически неустойчивого и алчного человека к мыслям типа:
 - почему X можно так много, а мне нельзя даже так мало?;
 - почему Y работает так мало, а имеет так много?;
- небрежность в записях;
- запущенность, отставание бухгалтерских записей от совершения фактов хозяйственной жизни;
- чем больше отставание в учете, тем больше вероятность возникновения злоупотреблений;
- назначение на должности по протекции – одно из самых больших зол учета.

Названные обстоятельства приводят к выводу, что предметом и аудита, и в конечном счете бухгалтерского учета является психология лиц, занятых в хозяйстве, не права и обязательства сотрудников, а мотивы их действий. Управлять хозяйством – значит управлять желаниями людей, в нем занятых. Бухгалтеры – те же люди, и они не обязательно лучше тех, действия которых им приходится проверять. В жизни это контролеры, но контролеров надо контролировать тоже.

А.Т. Ватсон, отмечая психологическую неустойчивость людей, специально выделял 11 наиболее типичных бухгалтерских преступлений:

- не приходятся ценности, прежде всего денежные;
- документы оформляются не тем днем;
- искусственно завышаются остатки по денежным и материальным счетам;
- завышаются итоги платежных ведомостей;
- завышается зарплата «друзьям» бухгалтера;
- выписываются деньги на подставных лиц;
- завышаются цены по сговору с поставщиками;
- фиктивное кредитование счета «Касса» или отражение фиктивной кредиторской задолженности;
- оплата завышенных комиссионных и дележ их с получателями;
- подделка документов, как правило, чеков;
- оплата несколько раз одного и того же документа (или его различных экземпляров).

Техника английских ревизоров часто вызывала восхищение в других странах. В 1908 г. А.И. Гуляев писал о работе в Петербурге двух английских экспертов. Они руководствовались анкетой-инструкцией, содержащей около 150 вопросов, проставляли в качестве ответов числа, и «картина состояния дел компании получалась удивительно ясная и полная». Для английских бухгалтеров оставалось аксиомой правило: понимать бухгалтерию – это не значит создавать сложные метафизические конструкции, напротив, подлинная бухгалтерия предполагала прежде всего и главным образом изучение психологии людей, работающих в бухгалтерии и на предприятии. Все должно иметь практический смысл [8, с. 105].

Представляется, что после краткого рассмотрения истории становления аудита как вида деятельности, зарождения аудиторской науки логично изложить некоторые теоретические аспекты современного аудита. Как и в любой науке, в аудите существуют различные научные направления.

Рассмотрим современные теории аудита, среди которых можно выделить следующие:

- теория адекватности;
- теория контроллинга;
- теория консалтинга.

Теория адекватности ведет свою историю от трудов английских теоретиков. Первые научные работы в этой области были опубликованы Ф. Пикслеем в 1881 г. и Л. Дикси в 1892 г. Последователем этой теории Т. Рууд в 1989 г. опубликовал следующую формулировку: «Аудит должен быть определен как процесс проверки с целью получения подтверждения соответствия учетной информации экономической деятельности». Следуя этой теории, в течение многих лет применялся прямой последовательный подход – подтверждения старались получить путем прямого сравнения бухгалтерской отчетности. При этом последовательность такова:

- сравнение с учетными регистрами;
- сравнение с первичными документами;
- проверка логической увязки отчетных данных;
- прямое сравнение учетных данных с фактическим имущественным состоянием.

В рамках данной теории существовали два альтернативных подхода прямого последовательного аудита:

- от документов к отчетности;
- от отчетности к документам.

Продолжая и развивая подход Дикси, представители данной теории видели свою задачу в раскрытии вольных и невольных ошибок, проникших в проверяемый отчет. Совокупность изложенных взглядов получила название полицейской

теории, или теории «сторожевого пса», согласно которой аудитор – сторожевой пес, охраняющий добро собственников, т.е. аудит проводится в интересах собственников, при этом роль аудита сводится к проверке фактического существования событий, имевших место в прошлом и установлению их точности. Аудитор отвечает на вопрос, что есть на самом деле, но недостатком данной теории является то, что на момент ознакомления с мнением аудитора потенциального инвестора это мнение устаревает.

В первой четверти XX в. возникла теория контроллинга, согласно которой цель аудита смещается с «мертвых документов» на «живую организацию» внутреннего контроля на проверяемой фирме.

Теория консалтинга напрямую связана с эффективностью деятельности предприятия. В публикации 1983 г. М. Шерер, Д. Кент сводят задачи аудита не к подтверждению отчетности, не к анализу ее адекватности и выявлению действительности внутреннего контроля, а к анализу эффективности работы самого предприятия. Аудит понимается как одна из форм консалтинга собственников относительно качества работы наемной администрации. В литературе эта теория также носит название «теория агентов». Это вызвано тем, что аудитор в этом случае выступает не как охранник чужого добра, а помощник собственников и администраторов. Развитием этой теории стал бихевиористический подход, согласно которому поведение аудитора предопределяется стимулами, и на каждый стимул у него должна быть соответствующая реакция.

С.М. Бычкова выделяет более детальную классификацию теорий аудита:

- полицейская теория;
- теория подтверждения кредитоспособности, ограничивающая роль аудитора установлением платежеспособности предприятия, используя в основном данные финансовой отчетности;
- теория модератора, утверждающая, что аудитор выступает в качестве посредника между различными сторонами, участвующими в хозяйственном процессе и предъявляющими определенные и часто противоречивые требования;
- квазикритическая теория, согласно которой мнение аудитора и процесс сбора доказательств зависят от множества возникающих обстоятельств;
- теория агентов;
- теория о роли аудитора как инструмента социального контроля за ведением бухгалтерского учета, которая подчеркивает, что клиентом аудитора выступают не собственники и тем более администраторы, а общество в целом [2, с. 4].

Таким образом, проведенное исследование совершенно очевидно показывает, что формирование аудиторской науки (направления научного знания) началось в историческом аспекте с конца XIX в. и продолжается в настоящее время.

Далее, для более подробного исследования аудиторской науки важно обозначить ее взаимосвязь с другими науками.

Как считает Е.М. Гутцайт, аудиторская наука пока чрезвычайно слабо связана с экономической теорией и другими фундаментальными науками. Применительно к аудиту цепочка фундаментальная наука – прикладная наука – практическая деятельность в первом звене ослаблена, что отрицательно сказывается на втором. Страдает при этом не только аудиторская наука, но и практический аудит.

Аудит связан с экономическими науками, как минимум, двояким образом. Во-первых, они (особенно экономическая теория) составляют его фундамент. Во-вторых, будучи отраслевой наукой, он имеет много общего с другими экономическими отраслевыми науками. Аудит также связан с математическими науками (теория вероятностей и др.), юридическими, компьютерными и др. – как с фундаментальными, так и с прикладными науками. Для специалистов

по экономической теории аудит скорее всего представляется менее важной, масштабной предметной областью, нежели налогообложение, страховое дело, кредитование и т.п. С другой стороны, специалисты аудиторской науки весьма подвержены традиции предметных специалистов замыкаться в рамках своей предметной области и делают исключение лишь бухгалтерскому учету. Еще одним источником слабой связанности экономических наук является научный менталитет англосаксонской школы, сыгравшей особую роль в развитии экономических наук. Этот феномен приводит к невозможности опоры аудита на какую-то одну или несколько экономических наук и необходимости «сидеть на многих стульях» [3, с. 15].

Таким образом, в силу изложенных обстоятельств импульс к построению теоретических основ аудита на базе экономической теории и других экономических дисциплин на всей его истории оказался слишком слабым.

В связи с этим возникают проблемные вопросы теории аудита, и необходимо обозначать пути их решения.

Рассмотрим некоторые проблемы теории аудита, которые обсуждаются в Российской Федерации. Одна из них касается необходимости разработки теории аудита. Аудиторская деятельность – широкая практика в рыночной экономике. Разработаны общие принципы и достаточно подробные правила аудита, международные и отечественные стандарты аудита и некоторых аудиторских услуг. Но даже в учебнике по аудиту по существу нет разделов по теории аудита. Авторы первый раздел или первые главы учебников и учебных пособий посвящают от введению в аудит, то общим положениям аудита. «Теоретические основы аудита» введены в учебнике «Аудит» под редакцией В.И. Подольского, где указывается, что «аудит сложился как самостоятельная функциональная наука и практика, имеющая специфическую сущность, определенные связи с другими науками» [7, с. 7].

Обсуждаются вопросы о том, что есть ли основание для выделения и рассмотрения аудита как самостоятельной науки и практики, как это принято в отношении бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и ревизии. В теории необходимо показать место аудита в системе экономических наук, в системе управленческих, функциональных наук, в системе контроля вообще и финансового контроля, дать определение аудита как науки и практики, сформулировать предмет и метод аудита как науки, сущность аудита и аудиторской деятельности, определить связь аудита с оценкой эффективности хозяйственной деятельности и другие вопросы.

Экономические науки имеют один объект изучения – экономические, т.е. производственные отношения людей, тесно связанные с производительными силами (технической стороной производства) и являющиеся базисом для надстроечных отношений людей – политических, юридических, социальных и других. Экономическая сторона хозяйственной деятельности – объект всех экономических наук, но каждая экономическая наука имеет свой предмет исследования, т.е. исследует какую-то черту, сторону или форму движения этого общего объекта. Классифицируя экономические науки по предмету исследования, можно выделить следующие группы экономических наук. Данная классификация представлена в табл. 2.

Как отмечают И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева, в широком смысле аудит следует рассматривать не как деятельность, определенную Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, а как научную и практическую категорию. Именно на этом этапе расширения сущности аудита и его рассмотрения как науки возникают проблемы, связанные с недостаточной проработанностью данного аспекта аудита. Во многочисленных исследованиях по аудиту аудит как наука либо не рассматривается совсем, либо рассматривается явно недостаточно.

Таблица 2

**КЛАССИФИКАЦИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ НАУК ПО
ПРЕДМЕТУ ИССЛЕДОВАНИЯ**

Экономические науки	Предмет исследования
Общэкономические, фундаментальные – экономическая теория (политическая экономия), история экономических учений	Экономические, производственные отношения и производительные силы в совокупности
Отраслевые – промышленность, строительство, сельское хозяйство и др.	Экономические, производственные отношения и производительные силы в разрезе отдельных отраслей
Территориальные (региональные) – мировое хозяйство и международные экономические отношения, экономика развитых капиталистических стран, экономика развивающихся стран и др.	Экономические, производственные отношения и производительные силы в разрезе регионов
Специальные – финансы, денежное обращение, кредит, экономика труда и др.	Определенная совокупность однородных отношений и связанных с ней производительных сил
Управленческие, функциональные – бухгалтерский учет, статистика, экономический анализ, планирование, оперативное управление, контроль	Определенная основная (главная) функция управления
Смежные с экономикой науки история народного хозяйства, экономическая география, экономика природопользования, экономика народонаселения и демография и др.	Предмет исследования захватывает частично экономические, производственные отношения

На методологическом семинаре «Проблемы теории аудита», прошедшем на кафедре учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова в феврале 2008 г., были предложены следующие формулировки основных элементов аудита как науки: «Аудит как наука представляет систему знаний о методах и приемах независимого финансового контроля. Аудит как практика есть вид управленческой деятельности, сводящейся к независимому финансовому контролю и оценке финансовой (бухгалтерской) отчетности. Независимый финансовый контроль определяет сущность аудита, отделяет его от других видов контроля и выделяет его в самостоятельную научную (и учебную) дисциплину и практику. Таким образом, предметом аудита как науки является одна из основных функций управления, обеспечивающая независимый контроль достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетностью. Объектом аудита является хозяйственная деятельность организаций, то есть совокупность производственных отношений, рассматриваемая во взаимодействии с техническими, социальными и природными условиями. Хозяйственная деятельность отражается в рыночной экономике в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Такая отчетность является непосредственным объектом аудита, но не может ограничивать аудит при изучении хозяйственной деятельности аудируемого лица» [11, с. 214].

И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева дают следующее определение аудита как науки: «Аудит представляет систему знаний о методах независимого контроля, включающую в себя методы исследования хозяйственной жизни аудируемого лица и методы формализации, интерпретации результатов этих исследований» [11, с. 214].

Можно выделить следующее авторское определение аудита как науки: «Аудит как наука представляет собой деятельность, направленную на производство нового знания, раскрывающего способы и приемы независимого финансового контроля». Далее отметим авторские опре-

деления объекта, предмета и метода аудиторской науки. Объектом аудита является хозяйственная деятельность экономического субъекта, которая зафиксирована в бухгалтерском учете и отчетности. Предмет аудита – определение степени достоверности отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта в бухгалтерском учете и отчетности, а также оценка эффективности этой деятельности. Метод аудита – совокупность приемов и способов, с помощью которых изучается предмет аудита, то есть, совокупность приемов и способов, с помощью которых происходит определение степени достоверности отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта в бухгалтерском учете и отчетности, а также оценки эффективности этой деятельности. Следует также отразить авторское определение методологии аудиторской науки: «Современная методология аудиторской науки представляет собой систему принципов и способов организации построения аудита как теоретической и практической деятельности, а также учение об этой системе».

Как отмечает В.П. Астахов, познание сущности предмета (бухгалтерского учета) достигается через познание содержания его метода [1, с. 58].

Классификацию и описание методов, используемых в аудите, сформулировали Н.М. Заварихин и Ю.В. Потехина, которые отмечают, что в практической работе большинство аудиторов сейчас используют лишь незначительную часть существующих методов. Именно поэтому возникает объективная необходимость во всестороннем изучении и научной классификации известных специалистам и возможных к использованию методов проведения аудита [4, с. 39].

И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева указывают, что методы аудита можно классифицировать не только применительно к этапам аудита, но и применительно к использованию этой наукой. Целесообразно выделить три группы методов:

- методы аудита (собственные методы науки);
- методы смежных наук (бухгалтерского учета и ревизии), применяемые в аудите, которые можно отнести к методам аудита;
- методы других общенаучных и специальных направлений науки и дисциплин [11, с. 216].

О.А. Миронова, М.А. Азарская предлагают подразделить методы аудита на группы в зависимости от их использования при проверке:

- методы формирования доказательной базы;
- методы проведения аналитических расчетов;
- методы, используемые при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Основу первой группы составляют способы оценки риска и проведения выборочных обследований; тестирования. Эти способы заимствованы из статистики, хорошо изучены и описаны. Однако практическое применение этих приемов в аудите должно опираться на основополагающие принципы аудита. Во вторую группу входят методы факторного анализа, финансовых вычислений, прогнозирования и др. К третьей группе относятся специальные методы, дифференцируемые в зависимости от вида сопутствующих услуг [5, с. 9].

По нашему мнению, классификацию методов аудита, актуализируя ее Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, можно представить следующим образом:

- методы формирования доказательной базы;
- методы проведения аналитических расчетов;
- методы, используемые при оказании сопутствующих аудиту услуг;
- методы, используемые при оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью;
- методы смежных наук, применяемые в аудите;

- методы общенаучных и специальных направлений науки и дисциплин.

Следовательно, методы аудита – разнообразны по содержанию, характеру, исполнению, подходу способы и приемы, изучающие предмет аудита. Наличие собственных методов, объекта и предмета выделяет аудит в самостоятельную науку.

В итоге, исследуя историю аудиторской науки, говоря о концепции аудита как науки, можно отметить, что отечественный аудит и как науку, и как сферу практической деятельности можно считать сложившимся.

В.И. Петрова указывает, что в современных условиях стоит задача по-новому теоретически осмыслить аудит, а начать это необходимо с построения его целостной концепции, в которой следует четко сформулировать проблемы аудиторской науки. Цель аудита как науки состоит в теоретическом исследовании предметной области аудита с выходом на практические рекомендации.

Исследуя роль концепции аудита как науки, можно допустить четыре уровня научных направлений. На первом уровне, относящемся к общим наукам (математике, физике и т.д.), следует назвать философию науки, в которой раскрываются философские идеи этих наук. На втором уровне концепции формулируются общесистемные основы науки. На третьем уровне излагаются теоретические основы науки, ее конкретные положения. И только на четвертом уровне даются рекомендации к практическому осуществлению аудита. В настоящее время, к сожалению, именно четвертому уровню уделяется основное внимание. Поэтому еще рано говорить о философии аудита (хотя Дж. К. Робертсон и Р. Адамс признают это). Очевидно, можно считать, что роль фундамента науки выполняет концепция, которую надо формировать, тем самым находя пути решения проблем теории аудита.

Необходимо отметить, что на Западе применяются многие теории аудита, которые выполняют роль концепции. Однако в переводных трудах по аудиту не содержится развернутой концепции. Поэтому при построении основ концепции аудита в РФ необходимо отталкиваться от специфики российских условий.

Создаваемая концепция аудита в РФ должна включать следующие разделы:

- модель функционирования экономического субъекта и место в ней аудита;
- функционирование аудита как инфраструктурной отрасли рыночной экономики;
- интересы в аудите;
- регулирование аудиторской деятельности;
- взаимодействие аудита с другими науками (бухгалтерский учет, статистика, финансы и др.), то есть рассмотрение аудита на основе институционального подхода [6, с. 4].

В заключение отметим, что процесс исторического развития аудиторской науки, характеристику аудита как науки и практики, оценку степени разработанности теории и методологии аудита необходимо учитывать при дальнейшем его реформировании и разработке концепции аудита.

Литература

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / В.П. Астахов. – 9-е изд., перераб. и доп. – М. : МарТ ; Ростов н/Д : МарТ, 2005. – 576 с.
2. Бычкова С.М. Доказательства в аудите [Текст] : учеб. пособие / С.М. Бычкова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
3. Гутцайт Е.М. Аудит и другие науки [Текст] / Е.М. Гутцайт // Аудитор. – 2010. – № 10. – С. 15-26.
4. Заварихин Н.М. Методы аудита [Электронный ресурс] / Н.М. Заварихин, Ю.В. Потехина // Аудитор. – 2005. URL : http://www.gaap.ru/biblio/audit/auditor/0705_01.asp

5. Миронова О.А. Развитие концепции аудита [Текст] / О.А. Миронова, М.А. Азарская // Аудиторские ведомости. – 2005. – №11. – С. 3-14.
6. Петрова В.И. Концепция аудита: основные элементы [Текст] / В.И. Петрова // Аудиторские ведомости. – 2009. – №12. – С. 3-15.
7. Подольский В.И. Аудит [Текст] : учеб. / Подольский В.И. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 744 с.
8. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / Соколов Я.В., Соколов В.Я. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
9. Основы аудита [Текст] : учеб. пособие / под ред. проф. Р.П. Булыги. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 317 с.
10. Основы аудита: курс лекций и ситуационными задачами [Текст] : учеб. пособие / Мельник М.В., Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2009. – 208 с.
11. Федоренко И.В. Развитие аудита как науки [Текст] / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №2. – С. 214-219.
12. Шурчкова И.Б. Генезис налогового аудита в России [Текст] / Тенденции развития современных информационных технологий, моделей экономических, правовых и управленческих систем : сб. статей VI междунар. науч.-практ. конф. 30 марта 2011 г. – Рязань Рязанский филиал МЭСИ, 2011. – С. 245-249.
13. Шурчкова И.Б. Российский аудит в современных условиях [Текст] / Современные проблемы гуманитарных и естественных наук : мат-лы междунар. конф. 4 дек. 2010 г. – Рязань : РИУП, 2011. – С. 56-58.

Ключевые слова

Аудит; наука; аудиторская наука; история; теория аудита; объект аудита; предмет аудита; методы аудита; подтверждающий аудит; системно-ориентированный аудит; аудит, базирующийся на риске; концепция аудита.

Шурчкова Ирина Борисовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Автор рассматривает комплекс вопросов, посвященных историческому развитию аудиторской науки.

Проблемы аудиторской науки, которые в настоящее время активно дискутируются в Российской Федерации и за рубежом, возможно проанализировать и обозначить пути их решения только путем исследования исторических аспектов зарождения и формирования аудита как науки, поскольку взгляд в прошлое позволяет выявить эволюцию проблемных вопросов, проследить динамику их решения и тем самым привнести положительный опыт в современную аудиторскую науку и практику. Важность развития аудиторской науки обуславливает актуальность темы рецензируемой статьи.

Научная новизна и практическая значимость. Автор достаточно глубоко проанализировал историческое развитие аудиторской науки, изначально обосновав предпосылки зарождения мирового аудита и эволюционные этапы его развития, раскрыл развитие первых теоретических исследований в Великобритании и США, отразил современные теории аудита, обозначил основные проблемные вопросы аудита как науки, сформулировал собственное определение аудита, его объекта и предмета, методологии аудиторской науки. Автором сформулирована собственная классификация методов аудита.

Выводы автора представляются обоснованными и имеющими элементы научной новизны и практической значимости.

Заключение: статья Шурчковой И.Б. «Развитие аудиторской науки в историческом аспекте и на современном этапе» соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к печати в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Отто В. С., к.э.н., доцент, декан факультета экономики Рязанского государственного университета им. С.А. Есенина

4.5. DEVELOPMENT OF THE AUDIT OF SCIENCE IN HISTORICAL ASPECT AND AT THE PRESENT STAGE

I.B. Shurchkova, Senior Lecturer of the Department
of Accounting and Audit

Ryazan state university of a name S.A. Esenin

The article is a study of audit as a science in its historical development, as well as the analysis of different approaches to the interpretation on this issue at the present stage. Formulated the main elements of the audit as a science with the latest changes of the normative-legal regulation of auditing activities.

Literature

1. V.P. Astakhov. Theory of accounting [Text] : allowance textbook / V.P.Astakhov. – 9 ed., republication. – M. : March; Rostov n/D : March, 2005. – 576 p.
2. S.M. Bychkova. The evidence in the audit of [Text] : allowance textbook / S.M. Bychkova. – M. : Finance and statistics, 1998. – 176 p.
3. E.M. Gutsait. Audit and other science [Text] / EM. Gutsait // Auditor. – 2010. – № 10. – P. 15-26.
4. Zavarikhin N.M., Potekhina U.V. Audit techniques [Electronic resource] / N.M. Zavarikhin, U.V.Potekhina // Auditor. – 2005. – 2005. URL : [http : //www.gaap.ru/biblio/audit/auditor/ 0705_01.asp](http://www.gaap.ru/biblio/audit/auditor/0705_01.asp)
5. O.A. Mironova. Development of the concept of audit [Text] / O.A. Mironova, M.A. Azarskaya // Audit statements. – 2005. – № 11. – P. 3-14.
6. Petrova V.I. The concept of audit: the main elements [Text] / V.I. Petrova // Audit statements. – 2009. – №12. – P. 3-15.
7. Podolsky V.I. Audit [Text] : textbook / Podilsky V.I. – 4 ed., republication. – M. : UNITY-DANA, 2008. – 744 p.
8. Y.B. Sokolov, V.Y. Sokolov. The history of the accounting [Text] : textbook / Sokolov Y.B., Sokolov V.Y. – M. : Finance and statistics, 2004. – 272 p.
9. The fundamentals of auditing [Text] : allowance textbook / edited by prof. R.P. Buliga. – Rostov n/D : Phoenix, 2010. – 317 p.
10. Basis of audit: a course of lectures and situational tasks [Text] : allowance textbook / Melnyk M.B., Makalskaya M.L., Pirozhkova N.A. – Ed. 3, republication. – M. : Business and Service, 2009. – 208 p.
11. I.N. Fedorenko. Audit development as a science [Text] / I.N. Fedorenko, G.I. Zolotareva // Audit and financial analysis. – 2010. – № 2. – P. 214-219.
12. I.B. Shurchkova. The genesis of a tax audit in Russia [Text] / Tendencies of development of modern information technologies, models of economic, legal and managerial systems : collection of articles VI international scientific.-prakt. konf. on march 30, 2011. – Ryazan: Ryazan branch MESI, 2011. – P. 245-249.
13. I.B. Shurchkova. Russian audit in modern conditions [Text] / Modern problems of humanities and natural sciences : proceedings of the international conference on 4 December 2010. – Ryazan: RIUP, 2011. – P. 56-58.

Keywords

Audit; science; audit science; history; the theory of the audit; the audit; subject of the audit; audit techniques; certifying audit, system-oriented audit; audit based on risk; the concept audit.