

4. ОБЩИЙ АУДИТ

4.1. ФИЛОСОФСКОЕ ГЕРМЕНЕВТИКА В КОНТЕКСТЕ ФЕНОМЕНОЛОГИИ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТА ЭКОНОМИКИ

Гизятова А.Ш., к.э.н., доцент, докторант кафедры «Аудит и контроль»

Финансовый университет при Правительстве РФ
[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Используя философский подход, переосмыслен теоретико-методологический аппарат аудита. В частности, сделана попытка уточнить меры обеспечения независимости аудиторов. Определено условие, которое может обеспечить объективность аудиторского суждения в условиях современной реальности. Сформулирована, и аргументирована авторская трактовка аудита.

Законы микромира нам во многом неизвестны. Феноменологическое описание можно рассматривать как интуитивную попытку приблизить свое понимание к внутрихозяйственным процессам. Человеческое бытие как «бытие в мире» изначально находится в ситуации понимания. Истолкование последней и составляет подлинную задачу герменевтики. Высшая цель философской герменевтики – с серьезностью отнестись к заключенному в тексте содержанию, дать ему сообщить то, что он имеет сообщить, а смысл этого сообщения не сводить ни к замыслу автора, ни к субъективным потребностям читателя [13]. Феноменология (нем. *phenomenologie* – учение о феноменах) – направление в философии XX в., определявшее свою задачу как беспредпосылочное описание опыта, познающего сознание и выделение в нём существенных черт. Феноменология исследует и систематизирует априорное в сознании. Методическими приемами феноменологического исследования выступают непосредственное созерцание (очевидность) и феноменологические редукции.

Непосредственное созерцание означает, что эта наука является описательной (дескриптивной), и исходным материалом для нее выступают исключительно данные непосредственной интуиции. Используя дискретивный подход, в противовес нормативному (конструктивному), исследователи могут понимать не столько как устроена экономика, а скорее всего то, как она должна быть устроена.

Значение феноменологической редукции состоит в исключении из сферы предметного рассмотрения всего эмпирического, внешнего по отношению к разуму. Редукция обозначает действия или процессы, которые приводят к упрощению структуры объекта исследования. Данный методологический приём позволяет сводить анализируемые, изучаемые данные к более простым формам, исходным началам.

Феноменология (И. Ламберт [10], И. Кант, Г. Гегель [6], Ф. Brentano, Э. Гуссерль [7]) как философское течение позволяет сосредоточить свою мысль на феноменах, предметах, явлениях.

Согласно Новой философской энциклопедии Института философии Российской Академии наук [13] глав-

ные принципы и подходы гуссерлевской феноменологии перечислены ниже:

1. Основположение, согласно чему «всякое изначальное (original) данное созерцание является истинным источником познания», Гуссерль называет «принципом всех принципов» философии. В программном документе ранней феноменологии (Введение к первому выпуску «Ежегодника феноменологии и феноменологических исследований») говорилось, что «только благодаря возврату к изначальным источникам созерцания и к почерпнутым из них усмотрениям сущностей (*wesenseinsichten*) можно сохранить, и обновить великие традиции философии».
2. Осуществляя феноменологический анализ, философия должна стать эйдетической наукой (т.е. наукой о сущностях), об усмотрении сущности (*wesensschau*), для движения к которой, прежде всего, требуется сформировать специфическую установку, мотивацию (*einstellung*) исследовательского интереса, противоположную наивной «естественной установке», которая типична как для обыденной жизни, так и для «фактических наук» естественно-научного цикла. Если мир в естественной установке предстает как «мир вещей, благ, ценностей, как практический мир», как непосредственно данная, наличная действительность, то в эйдетической феноменологической установке «данность» мира как раз и ставится под вопрос, требуя специфического анализа.
3. Освобождение от естественной установки требует применения специальных методологических процедур «очищающего» характера. Этот метод – феноменологическая редукция. Результатом исполнения феноменологической редукции является перемещение на исследовательскую почву «чистого сознания».
4. «Чистое сознание» есть смоделированное феноменологией сложное единство структурных элементов и сущностных взаимосвязей сознания. Это не только предмет анализа феноменологии, но и та почва, на которую гуссерлевский трансцендентализм требует перевести любую философскую проблематику. Оригинальность и теоретическая значимость феноменологии состоит в построении сложноопосредованной, многослойной модели сознания (схватывающей реальные особенности сознания, аналитически исследующей каждую из них и их взаимопересечение с помощью ряда конкретных процедур феноменологического метода), а также в особой теоретико-познавательной, онтологической, метафизической интерпретации этой модели.

Феноменолого-герменевтическая трактовка изученного опыта всегда сопровождается плеядой новых и чуждых, на первый взгляд, толкований, они бросают вызов традиционному, знакомому и рациональному. На современном этапе развития общества в условиях глобальной экономики как никогда нужны ясность сознания и понимания обстановки. В условиях многомерности и скоротечности мира, резкого возрастания влияния на человека как индивидуума и хозяйствующие субъекты экономики различных факторов (переплетение культур, религиозные течения, миграция населения, глобализация экономики и децентрализация производства, стимулирование общества потребления, «китайская зависимость», смещение акцентов ценностей, зависимость курсов мировых валют от цен на стратегическое сырье и т.д.), исследователь вероятно должен опираться на конструкции своего сознания, организованные согласно феноменологическим правилам, как к пропедевтике. Используя феноменологические методы, аудитор настраивается на курс, который сможет помочь распознать назревшую проблему, привить навыки профессионального мышления. Мировая экономика, общество в целом, цивилизация, национальная экономика, геополитика претерпевают сильные изменения, в связи с

чем, значения многих исходных терминов, дефиниций, использовавшихся в бухгалтерском учете, аудите, экономическом анализе хозяйственной деятельности организаций, экономике искажаются, лишаются смысла, и должны приобретать новые значения в условиях новой реальности.

В теории и методологии современного российского аудита в условиях соответствующей общественной формации, сложившейся схемы финансовых отношений значимость приобретает уточнение следующих дефиниций:

- сущность аудита;
- независимость аудиторов;
- объективность аудиторов.

Эти знаковые понятия в аудите являются определяющими для разработки методики аудита и технологии аудиторских процедур, подходов к тактике и стратегии аудиторской проверки.

В условиях современного аудита перед аудиторами-экспертами стоит актуальная задача не только подтвердить информационную составляющую бухгалтерской (финансовой) отчетности, а дополнительно дать качественную оценку деятельности организации, эффективности управления и результативности их работы. В связи с этим неудивительно, что в отечественной науке сущность аудита пересматривается, анализируется его место в информационной среде.

В дискуссиях о понимании сути аудита сформировались несколько теорий, которые описаны в литературе.

- «Полицейская теория». При таком подходе аудитору отводится роль проверить отражение в бухгалтерском учете клиента хозяйственных операций, имевших место в аудируемом периоде.
- «Теория подтверждения кредитоспособности». В данной теории аудитору отводится роль оценить платежеспособность хозяйствующего субъекта, в первую очередь, с точки зрения интересов кредиторов.
- «Теория модератора». Аудитор выступает в роли независимого эксперта финансовой отчетности в интересах всех ее пользователей. У каждого пользователя свои требования и представления о сущности информации, которая должна найти отражение в финансовой отчетности. Аудитор должен выбрать оптимальные аудиторские процедуры с целью получения разносторонних аудиторских доказательств и требовать от аудируемого субъекта представления полной информации в финансовой отчетности.
- «Теория агентов». При данном подходе аудитор, в первую очередь, оценивает квалификацию и репутацию людей, отвечающих за ведение бухгалтерского учета и составление отчетности.
- «Социальная теория». Аудитору отводится общественно значимая роль, а именно снизить информационный риск пользователей финансовой отчетности.

Конкретная теория может брать за основу в качестве методологии с целью раскрытия концепции того или иного подхода. Наиболее популярными трактовками сущности аудита являются следующие нижеперечисленные.

1. Аудит как процесс, направленный на уменьшение предпринимательского риска пользователей отчетности. Определение аудита, ставшее классическим, было озвучено профессором Джеком К. Робертсоном как «процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов» [14]. Основным методическим приемом данного подхода является оценка системы внутреннего контроля аудируемого субъекта. Ключевым аудиторским инструментом – тесты средств внутреннего контроля.

2. Аудит как системный процесс, направленный на оценку отражений фактов хозяйственной деятельности, соответствующих уровню существенности. «Аудит – это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям» [8].
3. Аудит как процесс контроля отражения результатов финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта в его бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью экспертной оценки достоверности информации. Контрольно-ревизионный акцент, как отголосок прошлого, слышится в определении аудита, данном в российском аудиторском законодательстве. В социалистическом обществе в условиях планового ведения хозяйства, основанного на общественной собственности, контроль осуществлялся в интересах всех членов советского общества. «Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [1, ст. 1, п. 3.]. При данном подходе объектом аудита выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность хозяйствующего субъекта, в которой представлена его информационная модель. Проверка данной информации направлена на то, чтобы удостовериться, что бухгалтерский учет аудируемого субъекта и показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности соответствуют требованиям положений по бухгалтерскому учету (ПБУ). В рамках данного подхода аудитор подтверждает статичную информационную модель бизнеса аудируемого лица, сформированную на отчетную дату.
4. Аудит бизнеса – это процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям [4]. В данном контексте под понятием «бизнес» понимается система экономических отношений участников, использующая материальные и нематериальные ресурсы (капитал) для непрерывного производства востребованных благ и создания добавочной стоимости [5]. В процессе ведения хозяйственной деятельности организация выстраивает свои экономические взаимоотношения с контрагентами, кредитными организациями, инвесторами, потребителями, государственным бюджетом и т.д., которые выстраиваются в систему бизнес-процессов. В рамках данного подхода аудитор собирает аудиторские доказательства, принимая во внимание то обстоятельство, что информация, представленная в бухгалтерской (финансовой) отчетности, накапливалась в динамике, несмотря на статичную ретроспективную задачу на отчетную дату за аудируемый период. Данный сущностный подход к аудиту бизнеса как к процессу контроля и экспертной оценки динамичной информационной модели бизнеса особенно актуален для общественно-значимых институтов (банков и других кредитных организаций, страховщиков, пенсионных фондов, участников рынка ценных бумаг и т.д.).

Например, в процессе аудита деятельности страховых организаций в план аудита включаются вопросы проверки правильности размещения страховщиками страховых резервов. Под правилами размещения средств страховых резервов понимаются требования к составу и структуре активов, принимаемых для покрытия (обеспечения) страховых резервов. Принимаемые для покрытия страховых резервов активы, должны удовлетворять условиям диверсификации, возвратности, доходности и ликвидности. Страховщики обязаны соблюдать требования, установленные «Порядком размещения страховщиками средств страховых резервов», утвержденным приказом Министерства финансов Рос-

сии от 02 июля 2012 г. №100н. Формами отчетности в данном примере выступают Отчет о составе и структуре активов (ф. №7-страховщик), Отчет о страховых резервах (ф. №8-страховщик), составляемые и представляемые в порядке надзора. С 1 сентября 2013 г. в Российской Федерации начал работать мегарегулятор финансового рынка, созданный в составе Центрального банка РФ. Помимо надзора над коммерческими банками, в его функции входит контроль за небанковскими финансовыми организациями, включая страховые компании, компании по управлению активами, пенсионные фонды, брокерские компании, микрофинансовые организации. Не единожды озвученная в специальной прессе проблема заключается в следующем: из опыта контролирующих органов и страховых аудиторов, в процессе проверки выясняется, что отчеты по ф. №7-страховщик и ф. №8-страховщик на отчетную дату сформированы согласно требованиям «Порядка размещения страховщиками средств страховых резервов», утвержденного приказом Министерства финансов России от 02 июля 2012 г. №100н. Однако в течение аудируемого отчетного периода размещение активов страховой компании не соответствовало нормативным критериям, что при неблагоприятном стечении обстоятельств могло привести к финансовой проблеме, кризисной ситуации, банкротству. Поэтому позиция бизнес-аудита выражается в следующем. Несмотря на то, что на отчетную дату информация отчетов соответствует установленным критериям, анализируя в динамике информацию соответствующего бизнес-процесса, аудитор сталкивается с проблемной ситуацией, на которую нужно акцентировать внимание пользователей отчетности. На данном примере видно, что аудит бизнеса как сущностное понятие – более точное определение, так как затрагивает оценку и экспертизу информации бухгалтерской (финансовой) отчетности системно в динамике. С другой стороны, конкретно данная описанная проблема может быть снята, когда основные финансовые показатели, контролируемые в порядке надзора, мегарегулятор будет мониторить он-лайн в режиме реального времени, осуществляя оперативный контроль за деятельностью всех страховщиков. Поэтому, вероятно, было бы не совсем верно ставить перед аудитом дополнительные сверхзадачи, как например анализ деятельности организации в динамике, понимая, что ни к чему дублировать функции надзорных органов.

Необходимость переосмыслить место аудита в современной экономической информационной системе назрела, и стала объективной необходимостью. Особенности формирования российского рынка аудиторских услуг обусловлены спецификой потребности в аудиторских услугах, и в аудите, которому посвящено данное исследование в частности. Освобождаясь от естественной установки и стереотипа мышления, в данной работе попытаемся прийти к авторскому суждению сущности аудита через призму понимания ключевого, основополагающего, правополагающего принципа в теории аудита – независимости аудитора, определяющего итог всего процесса – экспертное суждение как объективное. Тем более что в рамках сложившихся положений российского аудиторского законодательства, если аудит не является независимым, он и не может осуществляться.

С целью возврата и поддержания доверия пользователей к профессионализму и объективности аудито-

ров, к аудиторским заключениям, выдаваемым ими, важно сформулировать механизмы, обеспечивающие независимость аудиторских фирм от заказчиков аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Особенно актуальна позиция независимого поведения аудиторских организаций в отношении общественно-значимых институтов:

- банков и других кредитных организаций,
- страховых организаций;
- эмитентов ценных бумаг;
- негосударственных пенсионных фондов и управляющих компаний;
- системообразующих организаций с государственным участием.

Независимость аудитора подразумевает:

- независимость мышления, т.е. такой образ мышления, который позволяет аудитору выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора, и действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;
- независимость поведения, т.е. такое поведение, которое позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы [3].

Кодекс профессиональной этики аудиторов [2] и Правила независимости аудиторов [3] устанавливают концептуальный подход к соблюдению требований к независимости аудиторов. Он заключается в следующем: аудитор должен выявлять угрозы независимости, оценивать их значимость, предпринимать меры предосторожности.

В Правилах независимости аудиторов под «финансовой заинтересованностью» [3, пп. 2.3, 2.4] понимается заинтересованность, возникающая в результате владения финансовыми вложениями, включая права и обязанности по приобретению финансовых вложений. Финансовая заинтересованность может быть опосредованной (например, через инвестиционные институты, фонды). Является ли такая финансовая заинтересованность прямой или косвенной, зависит от того, обладает ли бенефициарный владелец возможностью контроля над инвестиционным институтом или способностью влиять на его инвестиционные решения. Если контроль над инвестиционным институтом или способность влиять на его инвестиционные решения существуют, то для целей Правил независимости аудиторов такая финансовая заинтересованность считается прямой. Если бенефициарный владелец финансовой заинтересованности не имеет контроля над инвестиционным институтом или способности влиять на его инвестиционные решения, то такая финансовая заинтересованность считается косвенной».

С целью обеспечения независимости аудиторских организаций, рекомендовано предпринять следующие меры:

- организационная независимость, отсутствие аффилированности аудиторских фирм от заказчиков аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности [1, ст. 8, п. 1];
- законодательные запреты на оказание определенных видов услуг, так называемые несовместимые с обязательным аудитом прочие аудиторские услуги [1, ст. 8, п. 1, п. 4];
- ограничения на оказание неаудиторских услуг [1, ст. 1, п. 6];
- обязательная ротация ключевого персонала аудиторских групп;
- внешний контроль качества работы аудиторских организаций;

- выбор аудитора по результатам открытых конкурсов;
- открытость аудиторских организаций;
- прозрачность деятельности саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов, формирование общественного мнения с их помощью;
- усиление роли аудиторских комитетов в аудиторских организациях;
- совместный аудит;
- ограничение доли вознаграждения, получаемого от одного клиента, в совокупной выручке аудиторской организации.

С учетом всех выше озвученных мер парадоксальная ситуация, при которой ангажированный аудитор должен пытаться оставаться независимым [1, ст. 8, п. 2] с целью формирования объективного экспертного суждения, может быть решена только в случае, когда заказчик аудита остро заинтересован в объективном аудиторском суждении, либо принципиальной позиции аудитора. Аудиторы как предпринимательские структуры заинтересованы в формировании стабильного аудиторского портфеля, и не в их интересах портить отношения с заказчиками аудиторских услуг, но разве что, может быть, в крайних случаях, когда деловые отношения не складываются никак, и, ни при каких условиях.

Об этом же говорит и статистика выданных аудиторских заключений, опубликованная на сайте Министерства финансов РФ (табл. 1). Таким образом, видимо, говорить о финансовой независимости аудиторов от заказчиков – это лукавство, несмотря на то, что аудиторским законодательством закреплено следующее положение, «порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг, и не могут быть поставлены в зависимости от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита» [1, ст. 8, п. 2].

Таблица 1

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ВЫДАННЫХ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ ПО ВИДАМ

Аудиторские заключения	Доля в общем количестве выданных аудиторских заключений			
	По результатам обязательного аудита		По результатам инициативного аудита	
	2011 г.	2012 г.	2011 г.	2012 г.
Всего, в том числе:	100	100	x	100
С выражением немодифицированного мнения	66,2	71,0	x	68,8
С выражением мнения с оговоркой	32,7	28,1	x	28,7
С выражением отрицательного мнения	0,7	0,6	x	1,5
С отказом от выражения мнения	0,4	0,4	x	1,0
Аудиторские заключения с выражением сомнения в возможности клиента продолжать деятельность и с указанием на значительную неопределенность в деятельности клиента	2,6	3,1	x	2,0

Цитируя К. Маркса, «деньги – это сводник между потребностью и предметом, между жизнью и жизненны-

ми средствами человека» [11]. «Обеспечьте 10%, и капитал согласен на всякое применение, при 20% он становится оживлённым, при 50% положительно готов сломать себе голову, при 100% он попирает все человеческие законы, при 300% нет такого преступления, на которое он не рискнул бы, хотя бы под страхом виселицы» [12].

Аудиторские фирмы являются коммерческими структурами [1, ст. 3, п. 1]. Заказчики аудиторских услуг покупают, и оплачивают эти услуги только при возникновении такой потребности. Условно потребность хозяйствующих субъектов заказать аудит может возникать по ряду причин:

- необходимость исключительно в силу требований аудиторского и сопряженного с ним законодательства [1, ст. 5, п. 1];
- необходимость, вызванная реальной потребностью найти третье независимое компетентное лицо, которое сможет дать экспертную оценку в зависимости от поставленной перед ним конкретной цели (подтвердить информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценить правильность и эффективность ведения бухгалтерского учета, выявить факты умышленного или неумышленного искажения информации в бухгалтерском учете и др.).

С целью образной иллюстрации инсценировки заинтересованности заказчиков аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в объективном аудиторском экспертном мнении при условии прямой оплаты данных услуг можно предложить традиционный ролевой сценарий «пациент – доктор». Пациент (заказчик аудита) платит доктору (аудитору) за его услугу – поставить правильный диагноз (аудиторское заключение). И не в интересах пациента, чтобы доктор сказал ему то, что он хочет сам услышать. Пациент, оплачивая услугу доктора, мотивирует его на тщательное и объективное исследование организма с целью вынесения точного диагноза из следующих возможных:

- «жив»;
- «скорее жив, чем мертв»;
- «скорее мертв, чем жив»;
- «мертв».

Реальный объективный диагноз необходим для выбора правильной тактики лечения и выздоровления, либо поддержания устойчивой ремиссии. Построив ассоциативный ряд образов, можно распространить такой подход и к аудиторской сложившейся практике.

Заинтересовать заказчика аудита бухгалтерской отчетности, в условиях прямой оплаты аудиторского денежного вознаграждения, возможно только в случае, когда хозяйствующий субъект жизненно заинтересован получить экспертную внешнюю оценку о следующих характеристиках его финансово-хозяйственной деятельности, от которой зависит его стабильность, выживаемость в обозримом будущем:

- финансовая устойчивость хозяйственной деятельности;
- объективной оценка допущения непрерывности деятельности;
- выявление причин и признаков возможного банкротства;
- профессиональная оценка рисков бизнеса.

В связи с этим логичным будет высказать следующий авторский тезис, выносимый на научное обсуждение, о сущности аудита, в которой доминирует прогнозная составляющая. Считая, что прогнозный аудит направлен на выявление предпринимательского риска клиента и риска инвестора, на оценку устойчивости бизнеса клиента на ближайшую перспективу, сформулируем определение. Аудит – экспертная деятельность специализированных консалтинговых компаний, направленная на анализ системы информации, формируемой хозяйствующими субъектами, по итогам финансового года, и

оценку жизнеспособности его бизнеса на перспективу с учетом прогнозируемых рисков. Данная концепция может быть востребована как научная позиция особенно в условиях, когда от аудита как от экспертизы ждут большего, чем только ретроспективной констатации достоверности информации, представленной в бухгалтерской отчетности.

Подводя итоги по данной статье, можно сказать: применение феноменологического подхода к построению теоретико-методологического аппарата аудита как форме независимого финансового контроля позволило выделить три актуальные задачи и пути их решения:

- уточнено понимание сущности аудита в условиях современной российской экономики;
- сформулированы меры обеспечения независимости аудиторов, понимая, что формально решить проблему финансовой независимости аудиторов от заказчиков аудита в рамках действующего аудиторского законодательства и сложившейся практики невозможно;
- определено условие, при котором объективность аудиторского суждения может быть обеспечена только прямой заинтересованностью в этом заказчика аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 30 дек. 2008 г. № 307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Кодекс профессиональной этики аудиторов [Электронный ресурс]: одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол №4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций [Электронный ресурс]: одобрены Советом по аудиторской деятельности 20 сент. 2012 г., протокол №6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Булыга Р.П. Интеллектуальный капитал бизнеса: методологические проблемы бухгалтерского учета и аудита [Текст] / Р.П. Булыга. – М.: Бухгалтерский учет, 2005.
5. Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала [Текст]: науч. изд-е / Р.П. Булыга. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2005.
6. Гегель Г.В.Ф. Система наук [Текст]: в 2 ч. Часть первая: Феноменология духа. – М.: Акад. проект, 2008.
7. Гуссерль Э. Логические исследования [Текст] / Э. Гуссерль. – М.: Акад. проект, 2011.
8. Комитет Американской бухгалтерской ассоциации по основным концепциям учета = American accounting association: AAA: Committee on basic auditing concepts <http://maaw.info>, <http://aaahq.org/about/directory2014/committee/audit.htm>.
9. КонсультантПлюс [Электронный ресурс]: справ.-правовая система. Режим доступа: <http://www.consultantplus.ru>.
10. Ламберт И.Г. Феноменология, или Учение о видимости [Текст] / пер. К.А. Волковой // Историко-философский ежегодник: 2006. – М.: Наука, 2006. – с. 105-113.
11. Маркс К. Экономическо-философские рукописи 1844 года [Текст] // Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. Т. 42.
12. Маркс К, Энгельс Ф. Сочинения [Текст] / Карл Маркс, Фридрих Энгельс. – 2-е изд. Т. 23.
13. Новая философская энциклопедия [Электронный ресурс] / Ин-т философии РАН. Режим доступа: <http://iph.ras.ru/eib/0761.html>.
14. Робертсон Дж. Аудит [Текст]: пер. с англ. / Дж. Робертсон. – М.: КРМГ, Контакт, 1993.

Ключевые слова

Независимость аудиторов; объективность аудиторов; аудит бизнеса; прогнозный аудит.

Гизятова Алия Шавкатовна

РЕЦЕНЗИЯ

Как показывает история, каждое новое поколение озадачивается одними и теми же проблемами, и это хорошо, так как каждое поколение рассматривает конкретную проблему в разных ракурсах, исходя из доступного уровня знаний. В условиях современных реформ института аудита и направлений совершенствования аудиторской деятельности в Российской Федерации Гизятова А.Ш. выделила ключевые, на ее взгляд, задачи и пути их решения. Базируясь на теоретических положениях философии феноменологии, выстроена авторская гипотеза исследования сущности аудита.

Современный аудит должен быть адаптирован к современным российским условиям функционирования рынка и установившимся на нем стандартам взаимоотношений. В условиях современного аудита перед аудиторами-экспертами стоит актуальная задача не только подтвердить информационную составляющую бухгалтерской (финансовой) отчетности, а дополнительно дать качественную оценку деятельности организации, эффективности управления и результативности их работы. Автор исследует генезис определения сущности аудита, приводя наиболее популярные его трактовки, основанные на известных теориях аудита. Особое внимание исследователь уделил концепции «аудит бизнеса», трактуемой на нашей кафедре как наиболее актуальной. В рамках данной концепции автор привел пример из аудита деятельности страховых организаций, иллюстрирующий данную позицию, а также контраргумент, при этом автор подчеркнул, что было бы не совсем верно ставить перед аудитом дополнительные сверхзадачи, как например анализ деятельности организации в динамике, понимая, что ни к чему дублировать функции надзорных органов. В качестве научной новизны Гизятова А.Ш. предлагает прогнозную концепцию аудита бизнеса, сформулированную ею и выносимую на широкое обсуждение. Ее концепция наиболее востребована как научная позиция, особенно в условиях, когда от аудита как от экспертизы ждут не только ретроспективной констатации достоверности информации, представленной в бухгалтерской отчетности, но и оценку жизнеспособности бизнеса на перспективу с учетом прогнозируемых рисков.

Следующей задачей, которую автор попытался решить, стало формулирование мер, обеспечивающих независимость аудитора. Гизятова А.Ш. озвучила свою позицию, что финансовой независимости у аудиторов на настоящий момент не существует, аргументируя тем, что аудиторы как предпринимательские структуры заинтересованы в формировании стабильного аудиторского портфеля, и не в их интересах портить отношения с заказчиками аудиторских услуг. В статье не классифицированы все возможные аспекты независимости с юридической и философской точки зрения, что вполне возможно могло бы дополнить информационную составляющую данной статьи.

Третьей проблемой, затронутой исследователем, является условие обеспечения объективности аудиторского суждения, которое может быть обеспечено только прямой заинтересованностью в этом заказчика аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. С целью иллюстрации возможности быть объективным в условиях отсутствия финансовой независимости автор приводит ролевой пример, помогающий принять авторский тезис о том, что это практически невозможно без жизненной заинтересованности в этом самого заказчика аудита. В рамках прогнозной концепции аудита бизнеса Гизятова А.Ш. сформулировала области внимания аудитора, актуальные для заказчика аудита и пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Данная статья отвечает всем требованиям, предъявляемым к научным работам, а именно актуальность темы, дискуссионный характер поднимаемых вопросов и определение по ним авторской позиции, отсутствие заимствований, использование специфичной отраслевой терминологии. Работа выполнена на высоком теоретическом уровне. При чтении статьи ощущается авторская рука и собственный стиль. Считаю, что работа имеет целостный и законченный характер, и рекомендую ее к открытой печати в реферируемом журнале.

Булыга Р.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Аудит и контроль» ФГОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)