

Эволюция парадигм в аудите

The Evolution of Paradigms in Audit

УДК 657

DOI: 10.12737/article_5c88ec268fc165.37992080

К.К. Арабян, канд. экон. наук, доцент Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС)

e-mail: akn@bk.ru

K.K. Arabyan, Candidate of Economic Sciences, Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation (RANEPA)

e-mail: akn@bk.ru

Аннотация. В статье проанализировано влияние научных школ на развитие аудита, обобщены и выделены парадигмы в аудите и рассмотрена их эволюция.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, финансовая (бухгалтерская) отчетность, международные стандарты аудита, контроль, парадигма, теория, наука.

Abstract. The article analyzes the impact of scientific schools on the development of audit, summarizes and highlights the paradigms in audit and examines their evolution.

Keywords: audit, auditing activities, financial (accounting) statements, international auditing standards, control, paradigm, theory, science.

Введение

Аудит, выполняя функции регулятора социально-экономических процессов, позволяет снизить информационные риски, способствует развитию рационального управленческого мышления, формированию этики ведения бизнеса. Ключевая ценность аудита заключается в повышении качества финансовой и прочей аудируемой информации, являющейся основой для принятия управленческих решений.

Можно говорить о существовании двух моделей формирования и развития аудита. Первая модель — эволюционная, когда аудит формировался исходя из потребностей пользователей финансовой информации. Такой сценарий характерен для стран Европы и США, где сформировалась международная система аудита, которая впоследствии внедрялась в других странах при переходе от нерыночной экономики к рыночной вместе с другими ее элементами.

В странах, где аудит развивался по *неэволюционной модели*, как правило, директивным путем, системы независимых проверок приобретали собственную специфику. В зависимости от особенностей национальной экономики аудит способствовал формированию

предпринимательства, оптимизации бизнес-процессов, разработке локальных нормативных актов, информационно-просветительской работе с сотрудниками аудируемых организаций. Все это приводило к формированию культуры ведения бизнеса.

Мировой финансовый кризис 2008 г. показал неполное соответствие аудита потребностям экономики и общества в части реализации своей ключевой цели, а именно — предоставление разумной уверенности в отношении достоверности финансовой отчетности в интересах заинтересованных пользователей.

У большинства компаний, достоверность отчетности которых была подтверждена аудиторами, в период кризиса возникли серьезные финансовые проблемы. Это вызвало кризис доверия и побудило пользователей искать другие виды проверок и услуг, альтернативные аудиту. Эти услуги решают определенные задачи в интересах конкретных пользователей, но не могут заменить аудит. При этом они, как правило, именуется аудитом, что вносит путаницу в терминологию, искажает цель и задачи аудита, приводя к неточному и некорректному толкованию его сущности. Только аудит, являясь единственным и независимым видом финансового контроля,



предоставляет в законодательно установленном порядке официальное мнение о достоверности отчетности всем заинтересованным пользователям.

Следующие аксиомы, сформулированные автором, свидетельствуют об отсутствии альтернативы независимому финансовому контролю и определяют ключевую ценность аудита как для конкретной категории пользователей, так и для общества в целом.

Аксиома 1. Пользователи финансовой и прочей информации нуждаются в подтверждении ее достоверности.

Аксиома 2. Достоверная информация — залог принятия качественных и эффективных управленческих решений.

Аксиома 3. Объективная и официальная оценка достоверности бухгалтерской (финансовой) информации может быть проведена только независимыми аудиторами.

Кризис доверия в аудиторской деятельности может быть преодолен посредством переосмысления фундаментальных положений и принципов аудита, совершенствования его методологии на основе единой структурированной теории аудита, которая позволит, систематизировав накопленный опыт в аудиторской деятельности, определить дальнейший вектор ее развития.

Научные школы в аудите

Английская научная школа. Л.Р. Дикси в своей работе «Аудит: практическое руководство для аудиторов» [6] сформулировал понятие «аудит», раскрыл сущность аудита как вида финансового контроля и сформулировал практические рекомендации для организации и проведения аудиторской проверки, что позволяет говорить о возникновении классической английской школы аудита в конце XIX в. Л.Р. Дикси рассматривал аудит в идеологии ревизии и выделял три вида нарушений: методологические ошибки, технические ошибки и недобросовестные действия.

В определении, которое сформулировал Л.Р. Дикси аудит идентифицируется как проверка бухгалтерских записей с целью оценки правильности и полноты отражения в них хозяйственных операций.

Амстердамская научная школа. Особое влияние на развитие аудита оказала амстер-

дамская школа, одним из выдающихся представителей которой был Т. Лимперг, исследовавший фундаментальные проблемы бухгалтерского учета и отчетности [5]. Его научные работы, в том числе теория рациональных ожиданий, опубликованная в 1926 г., оказали существенное влияние на теоретико-методологические положения аудита.

По мнению Т. Лимперга, неопределенность ожиданий от результатов аудита для разных участников аудиторской проверки оказывает существенное влияние на верификацию бухгалтерской отчетности.

Одной из ключевых проблем наличия рисков необнаружения в аудите Т. Лимперг считал недостаточность проработанности теории аудита. При этом Т. Лимперг был убежден в необходимости и полезности аудита для широкого круга заинтересованных пользователей и считал, что результаты аудита во многом основаны на профессиональном суждении аудиторов, что позволяет отнести аудит к видам деятельности с повышенной социальной ответственностью, основанной на философии доверия. Т. Лимперг обосновывал необходимость унификации отдельных аудиторских процедур, которые будут способствовать повышению эффективности аудиторской проверки. Основную опасность он видел в снижении трудозатрат на аудит, что может привести к недостоверным результатам, потере качества и доверия со стороны пользователей. На наш взгляд, в современной реальности ожидания каждой группы пользователей в той или иной степени формализованы и предсказуемы, но проблема прозрачности результатов аудита в рамках выраженного в аудиторском заключении мнения остается нерешенной.

Американская научная школа. Существенный вклад в развитие аудита внесли ученые американской научной школы. Р.Х. Монтгомери, развивая научные исследования Л.Р. Дикси, идеологически переосмыслил теоретико-методологические положения аудита и стандартизировал аудиторские процедуры. Фактически Р.Х. Монтгомери сформулировал концепцию аудита как нового самостоятельного и независимого вида финансового контроля [10].

Большой вклад в развитие фундаментальных положений аудита внесли американские ученые Р. Маутц и Х. Шараф — авторы системы по-

студентов. По мнению Р. Маутца и Х. Шарафа, именно теория аудита способствует решению практических проблем в аудиторской деятельности [8].

Достижения Р. Маутца и Х. Шарафа впоследствии развил в своих работах британский ученый Д. Флинт [14]. В своих научных исследованиях он идентифицировал аудит как общественно значимую деятельность и большое внимание уделял этическим вопросам.

На рис. 1 схематично представлен процесс формирования международного аудита и его экстраполяция по эволюционной и неэволюционной моделям.

Таким образом, английская модель аудита, основополагающие принципы которой были переосмыслены и дополнены исследованиями ученых американкой и амстердамской школы, в том числе посредством трансформации подходов к проведению аудита и стандартизации процедур, привели к формированию международной модели аудита, которая экстраполировалась в другие страны с учетом влияния исторических, социально-экономических и культурных особенностей конкретной страны.

Российская научная школа. Можно выделить четыре периода в развитии контроля в России: 1) формирование контроля в Древней Руси; 2) система государственного контроля и надзора в Российской империи; 3) система государственного контроля в советский период; 4) система финансового контроля в современной России после перехода на рыночную экономику.

На наш взгляд, опыт, накопленный в Российской империи, а также полученный при организации и проведении государственного финансового контроля в Советском Союзе несправедливо недооценен. Аудит в классическом понимании — как независимый и самостоятельный вид финансового контроля — сформировался в России в 90-х гг. XX в., но на его дальнейшее развитие существенное влияние оказал именно накопленный в Российской империи и в советский период опыт в части организации и методологии государственного финансового контроля, а также особенности социально-экономического развития в переходный к рыночной экономике период. Аудит во многом способствовал становлению национальной рыночной экономики. Основанная на международном опыте и лучших мировых практиках и ревизионной наследственности государственного финансового контроля российской империи и советского периода, она трансформировалась в аудит-консалтинг при становлении рыночной экономики в начале 90-х гг. XX века.

Роль парадигм в аудите

Для понимания вектора дальнейшего развития аудита важно рассмотреть эволюцию парадигм в аудите во взаимосвязи с концепциями отражения информации в бухгалтерской отчетности.

Целью любой науки является применение знаний в практической деятельности человека. Для получения знаний и их осмысления

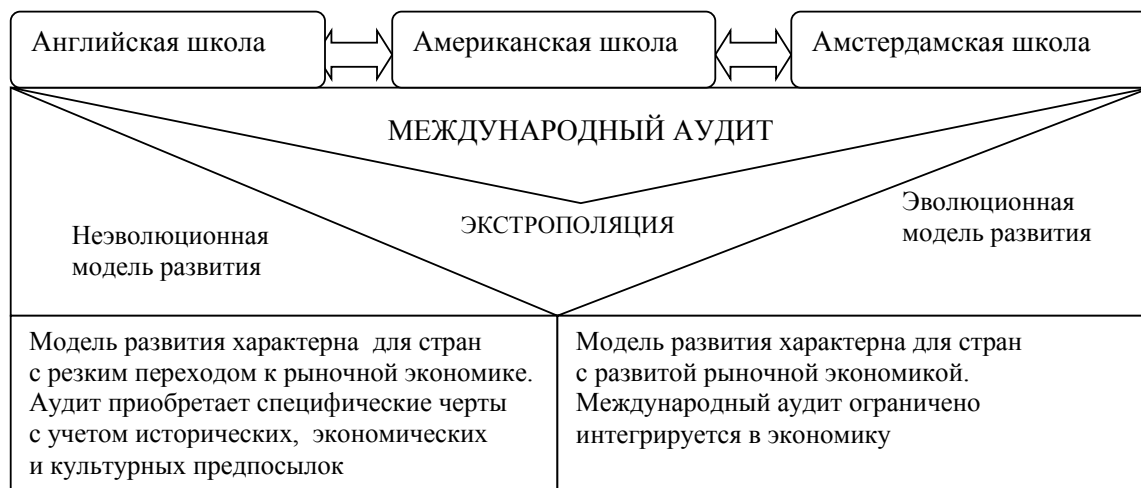


Рис. 1. Процесс формирования международного аудита



в виде единой структурированной теории необходимо систематизировать, анализировать и интерпретировать информацию, формулировать гипотезы, которые, в свою очередь, должны быть верифицированы и подвергаться проверке.

Парадигма в науке представляет собой совокупность общих убеждений, методических установок, которые являются общепринятыми в конкретном научном сообществе. Любая парадигма должна отвечать следующим критериям:

- 1) быть признана научным сообществом, являясь при этом аддитивной и содержать вопросы, которые являются предметом будущих исследований;
- 2) включать в себя символические обобщения, единообразную терминологию;
- 3) быть основанной на законах или положениях, не требующих доказательств.

Развитие науки происходит до тех пор, пока есть проблемное поле. Когда наступает кризис, возникает необходимость смены теории. Ранее существующая теория подвергается критике, анализу и происходит научная революция как смена парадигм.

Концепция представляет собой способ толкования и представления определенных событий и явлений. Концепция выражает основополагающие положения, основанные на идеологии в принятой парадигме. Парадигма аудита тесно связана с парадигмой бухгалтерского учета, которая была сформирована еще Л. Пачоли и не претерпела существенных изменений, в то время как в рамках самой парадигмы двойной системы учета происходила эволюция концепций отражения информации в бухгалтерской отчетности, смена которых приводила к переосмыслению базовых положений в аудите.

Концепция отражения информации в финансовой отчетности — это принятая практика, сложившаяся в хозяйственной деятельности в определенный период развития экономики. Сфера применения концепции определяется правоприменительной практикой, государственной политикой и особенностями модели формирования бухгалтерского учета.

Смена концепции отражения информации в бухгалтерской отчетности, как правило, обусловлена глобальными экономическими или финансовыми кризисами, являющимися ин-

дикаторами проблем в области финансов, что приводит к трансформации идеологии аудита и последующей смене парадигмы.

Рассмотрим взаимосвязь эволюций концепций отражения информации в бухгалтерской отчетности и влияние этих концепций на формирование и эволюцию парадигм в аудите.

Выделяют три концепции отражения информации в бухгалтерской отчетности:

- 1) концепция полного и добросовестного отражения;
- 2) концепция достоверного и точного отражения;
- 3) концепция достоверного и добросовестного отражения [5] (рис. 2).

Концепция полного и добросовестного отражения (full and fair view) сформировалась в Великобритании в середине XVIII в. и была основополагающей до начала XX в. [6]. В этот период аудит как вид деятельности развивался в парадигме **аудит-ревизия**¹.

Термин «ревизия» в это время в литературе часто употреблялся при проведении переписи населения. Ревизия как форма финансового контроля была направлена на проверку правильности, законности и целесообразности отражения хозяйственных операций. В первоначальном определении аудита как вида деятельности, которое было сформулировано Л. Дикси [6], отчетливо проявляется идеология ревизии, так как проверка была направлена преимущественно на тщательное изучение счетов и бухгалтерских записей, а целью аудита являлась проверка полноты и корректности отражения хозяйственных операций. Важно отметить, что ориентированность на идеологию ревизии объясняется исторически обусловленными предпосылками. Можно выделить три ключевых условия, повлиявших на формирование сущности аудита в период его становления как науки: 1) предшествующий крах крупнейших компаний в Великобритании в результате использования недобросовестных схем ведения бизнеса; 2) заинтересованность в результатах аудита в большей степени собственников и внутренних пользователей; 3) отсутствие единой концепции формирования финансовой отчетности.

¹ Ревизия (от лат. revisio) — пересмотр.

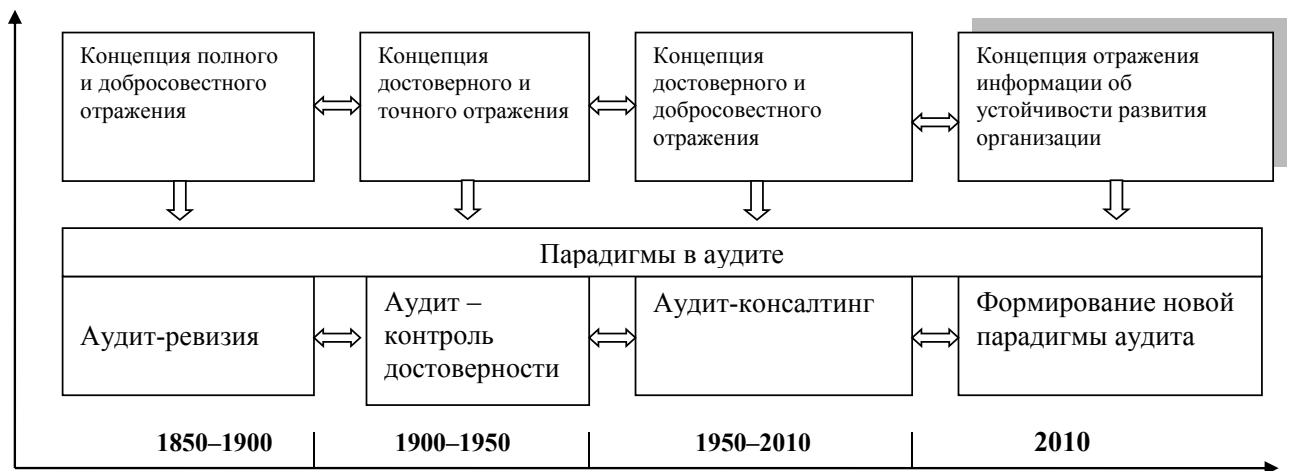


Рис. 2. Взаимосвязь концепций отражения информации в финансовой отчетности и парадигм аудита

Несмотря на то что в США аудит возник под влиянием британской практики аудита, появилась новая парадигма независимого аудита, получившая название «американской модели», в рамках которой широкое распространение получили такие процедуры, как тестирование и опросы. Фактически трансформация идеологии аудита от ревизии в сторону подтверждения достоверности отчетности позволяет говорить о формировании концепции достоверного и точного отражения информации (*true and correct view*), которая сформировалась в период после 1900 г. и была основополагающей до середины XX в. В начале 1930-х гг. в США Комиссия по ценным бумагам и биржам включила в свои документы положения данной концепции. Важно отметить, что эти изменения происходили в период начала великого экономического кризиса.

Р. Монтгомери, переосмыслив научно-практические положения Л. Дикси, концептуально изменил понимание сущности аудита от идеологии ревизии к идеологии «оценки достоверности». Это привело к стандартизации аудиторских процедур и разработке технологии аудиторской проверки, что позволило идентифицировать аудит как особый отдельный вид независимого финансового контроля и говорить о становлении парадигмы аудит-контроль достоверности.

В период перехода на МСФО и критическое переосмысления принципов учета начала формироваться концепция достоверного и добросовестного отражения информации в финансовой отчетности (*true and fair view*).

Достоверность предполагает, что финансовая отчетность является корректной и не содержит существенных искажений, которые могут ввести пользователей в заблуждение. Добросовестность подразумевает, что финансовые отчеты представляют информацию без какого-либо элемента предвзятости и отражают экономическую сущность хозяйственных операций, а не только их юридическую форму.

Стремительное развитие бизнес-процессов в XX–XXI вв. изменили запросы аудируемого лица в рамках аудита в сторону получения консультаций по налоговым рискам и способам минимизации возможных потерь, советов по выстраиванию эффективной системы внутреннего контроля. Это ситуация особенно отчетливо проявилась в российской модели становления и развития аудита. Во избежание конфликта интересов аудиторы старались ограничивать консультационную деятельность в процессе оказания аудиторских услуг.

Мировой финансовый кризис 2008 г. показал несоответствие механизма реализации цели аудита потребностям экономики. Аудиторские услуги все больше стали ориентироваться на консалтинговые процедуры, начала формироваться парадигма аудит-консалтинг. При этом особое влияние на становление парадигмы аудит-консалтинг оказала российская научная школа.

Важно также отметить, что рассмотренные концепции отражения информации в бухгалтерской отчетности направлены на ретроспективное подтверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности. Развитие информационных

технологий, информатизация бизнес-процессов, трансформация принципов функционирования компаний приводят к необходимости переосмысления как концепции отражения информации в бухгалтерской отчетности, так и к изменению парадигмы аудита. Ретроспективное подтверждение достоверности отчетности должно быть дополнено перспективной аналитической

оценкой деятельности организации. На наш взгляд, после 2010 г. мы переходим от концепции добросовестного и достоверного отражения информации в бухгалтерской отчетности к концепции отражения информации об устойчивости развития организации, что позволяет говорить о переосмыслении аудита как науки и формировании новой парадигмы аудита.

Литература

1. *Адамс Р.* Основы аудита. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: ЮНИТИ, 1995. — 398 с.
2. *Азарская М.А., Миронова О.А.* Развитие концепции аудита. Аудиторские ведомости. — 2005. — № 11. — С. 22–29.
3. *Арабян К.К.* Концептуальные основы теории аудита // Аудитор. — 2017. — С. 16–27.
4. *Аренс Э.А., Лоббек Дж.К.* Аудит. Пер. с англ. / Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560 с.
5. *Баранов П.П.* Научное наследие Теодора Лимперга: истоки международных стандартов аудита // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 28. — С. 15–20.
6. *Dicksee Lawrence Robert.* Auditing: A practical manual for auditors. London: Gee and Co.; 1892. 1110 p.
7. *Кун Т.* Структура научных революций. С вводной статьей и дополнениями 1969 г. — М.: Прогресс, 1977. — 300 с.
8. *Mautz R.K., Sharaf H.* The philosophy of auditing. — Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1961. — 299 p.
9. *Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л.* Ревизия и контроль / под ред. М.В. Мельник. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2003. — 520 с.
10. *Montgomery Robert Heister.* Auditing theory and practice. NY: The Ronald press company; 1912. 673 p.
11. *Робертсон Дж.* Аудит. М.: КИПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 496 с.
12. *Соколов Я.В.* Профессиональное суждение — новый инструментарий современной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. — 2005. — № 21. — С. 45–48.
13. *Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т.* Бухгалтерский учет и аудит. — М.: Кнорус, 2005. — 496 с.
14. *Flint D.* Philosophy and principles of auditing; an introduction. Basingstoke: Macmillan Education; 1988. 191p.

СОВЕТ ФЕДЕРАЦИИ ОДОБРИЛ ПОПРАВКИ В «АНТИОТМЫВОЧНОЕ» ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

Совет Федерации одобрил принятые Госдумой в трех чтениях поправки в «антиотмывочное» законодательство.

Как следует из пояснительной записки к законопроекту, он был разработан в рамках работы по борьбе с финансированием противоправной деятельности и направлен на совершенствование контроля за анонимными платежами.

Законопроект обязывает адвокатов, нотариусов и бухгалтеров инициировать блокировку счетов клиентов, входящих в черные списки Росфинмониторинга.

Порядок проведения таких блокировок прописан в информационном письме Росфинмониторинга от 1 марта 2019 г.

Помимо этого новый законопроект накладывает запрет на выдачу наличных по предоплаченным банковским картам, выданным без идентификации клиента. С таких карт нельзя будет снять больше 5000 руб. в день или 40 000 руб. в месяц.

*Источник: Российская газета
Дата публикации: 18 марта 2019 г.*