

Теоретические основы аудита: предмет и метод

© 2009 М.А. Азарская

кандидат экономических наук, доцент

Марийский государственный технический университет

Рассматривается место аудита в системе экономических наук. Представлена авторская точка зрения на понимание сущности аудита, его предмета и метода.

Ключевые слова: аудит, экономическая наука, бухгалтерская (финансовая) отчетность, предпринимательская способность.

Аудит сложился как экономическая практика, проверенная историческим развитием общества. История развития аудита выработала не только практические рекомендации, которые представлены принципами, правилами, закрепленными в международных стандартах аудита, но и научные концепции, имеющие важное самостоятельное значение, объяс-

няются как наиболее актуальные¹. Точка зрения А.Д. Шеремета на понимание сущности аудита представлена в табл. 1.

В своих работах В.И. Подольский во многом опирается на выводы, сформулированные А.Д. Шереметом, и развивает ряд положений теории аудита² (табл. 2).

Таблица 1. Характеристика аудита как науки и практики

Элемент	Характеристика
Место аудита в системе экономических наук	Является управленческой, функциональной наукой
Определение сущности аудита как науки	Представляет собой систему знаний о методах и приемах независимого финансового контроля
Место аудита в системе финансового контроля	Является одной из форм контроля (государственный финансовый, внутренний финансовый контроль, ревизия)
Аудит как практика	Вид управленческой деятельности, сводящийся к независимому финансовому контролю и оценке финансовой (бухгалтерской) отчетности
Предмет аудита как науки	Одна из основных функций управления, обеспечивающая независимый контроль достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности
Метод аудита	Базируется на диалектике, определяет методологию и методику аудита. Основные черты диалектического подхода - единство анализа и синтеза, изучение показателей в их взаимосвязи, в развитии и др.

Таблица 2. Характеристика аудита как науки (по В.И. Подольскому)

Элемент	Характеристика
Предмет аудита (как науки)	Является одной из основных функций управления, одним из видов общественно необходимой деятельности по обеспечению пользователей достоверной информацией бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности
Метод аудита	Как общий подход к исследованию, базируется на диалектике, характеризуется единством анализа и синтеза, изучением показателей в их взаимосвязи, развитии и т.д., которые определяют методологию и методику аудита
Методология аудита	Учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности, поскольку последнее становится предметом осознания, обучения и рационализации
Методика аудита	Совокупность специальных приемов, т.е. конкретных процедур, расчетов, математических моделей, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

няющие проблемы практической деятельности и перспективы ее развития. Вместе с тем, вопрос о признании аудита самостоятельной наукой является до настоящего времени дискуссионным.

Следует отметить, что в работах российских экономистов в последнее время вопросы признания аудита наукой, определения его предмета, формирования новых направлений рассмат-

¹ Аудит: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. В.И. Подольского. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2008; *Голосов О.В., Мельник М.В.* Перспективы развития аудита // Аудиторские ведомости. 2005. № 12; *Мельник М.В., Когденко В.Г.* Методология аудита: развитие новых направлений // Аудиторские ведомости. 2005. № 10; *Шеремет А.Д.* Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами // Аудиторские ведомости. 2006. № 8.

² Аудит: Учеб. для студентов... С. 7-10.

По нашему мнению, принципиальным в позиции А.Д. Шеремета и В.И. Подольского является то, что развитие аудита как науки целесообразно рассматривать во взаимосвязи с другими экономическими науками и его местом в системе экономических наук.

Экономическая наука - наука о совокупности и развитии производственных взаимоотношений, соответствующих данному уровню развития производственных сил общества, базис, главным и определяющим элементом которого являются отношения собственности на средства производства³.

Признавая, что задачи фундаментальных наук состоят в познании объективных экономических законов и обосновании путей их эффективного использования, а прикладных - в использовании результатов фундаментальных разработок для решения общих, частных и конкретных практических задач, считаем, что нельзя исключать экономические отношения из определения сущности аудита. По нашему мнению, представление об аудите как о науке, изучающей приемы и методы независимого финансового контроля, а практики - как управленческой деятельности, является узким.

В данной связи позиция профессора Подольского, характеризующего аудит как "один из видов общественно необходимой деятельности по обеспечению пользователей достоверной информацией бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности", является объективной.

Аудит, как прикладная и частная наука, опирается на теоретические положения общэкономических наук (в том числе экономической теории, теории управления др.) и призван решать три взаимообусловленных задачи, связанные с объяснением, предсказанием и формированием тенденций аудиторской практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающей принятие управленческих решений на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исходя из места аудита в системе экономических наук, можно дать его определение и выделить его предмет.

Аудит - наука о совокупности и развитии отношений, возникающих между субъектами рынка (субъектами аудиторской деятельности) по поводу объективного и полного представления информации об имущественном и финансовом положении, результатах деятельности экономических субъектов рынка в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

³ Большая экономическая энциклопедия. М., 2008.

Общепризнано, что аудит является элементом рыночной инфраструктуры. Аудиторская практика сложилась и осуществляется в рыночных условиях и по экономическим законам рынка как предпринимательская (а не управленческая) деятельность.

Действительно, предметом труда в аудите выступает информация, поэтому деятельность аудиторов по своему содержанию и характеру является управленческой. Информация, формируемая в процессе аудита, используется собственниками, менеджерами, пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе принятия управленческих решений. Вместе с тем, аудитор не может принимать решения в отношении экономических субъектов или за пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это противоречит самой сущности аудита как формы независимого финансового контроля и его принципам. Поэтому аудит нельзя рассматривать как функцию управления рыночной экономикой или экономическим субъектом (исключение составляет внутренний аудит).

Аудит призван удовлетворять реальные экономические потребности субъектов рыночных отношений в объективной и полной информации о деятельности экономических субъектов рынка. Для удовлетворения потребностей необходимо производство экономических благ - аудиторских услуг, которые подразделяются: на аудит финансовой отчетности, сопутствующие услуги и прочие услуги. Аудиторские услуги являются элементарными, так как дополняют услуги, связанные с управлением (планирование, учет, анализ, контроль и др.). Этим объясняется взаимосвязь и обусловленность тенденций развития прикладных экономических наук.

В аудиторской деятельности используются такие ресурсы, как труд, капитал, предпринимательская способность и информация. При этом под предпринимательской способностью понимают особый вид человеческого ресурса, заключающийся в наиболее эффективном использовании других факторов производства. Следует подчеркнуть, что для каждого ресурса, применяемого в аудиторской деятельности, можно сформулировать специальные требования, которые необходимы для оказания качественной аудиторской услуги. Это позволяет выделить специфические характеристики, присущие данным категориям.

Исходя из определяющей роли отношений собственности, могут быть выделены экономические агенты - субъекты аудита, а также те экономические отношения, которые изучаются этой наукой. Основными экономическими агентами являются индивиды, фирмы и государство. Для

полной характеристики модели взаимоотношений в аудите необходимо выделить следующие группы агентов: собственники; менеджеры (агенты, которым делегированы отдельные полномочия собственников); государство; пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности; профессиональные общественные организации аудиторов - саморегулируемые организации; аудиторы и аудиторские фирмы (агенты, которым общество доверило выполнить миссию - защитить интересы собственника и других членов общества, снизить риск инвестиционных потерь).

Аудит как наука изучает поведение участников экономических процессов (субъектов аудиторской деятельности), отражает объективную реальность аудиторской практики (позитивная задача науки). Результат деятельности участников, обладающих свободой действий, подчиняется ограничениям, присущим рыночной экономике, и не всегда оптимален. Поэтому аудит как наука стремится найти оптимальные формы организации аудиторской деятельности и организации производства услуги, создать идеальную (наиболее рациональную) модель взаимодействия субъектов отношений (нормативная задача). Анализ исторических предпосылок развития аудита и современного этапа российского аудита свидетельствует об актуальности поставленных задач.

Не менее важным является вопрос о методе аудита как науки. Метод в широком смысле слова можно определить как деятельность, направленную на достижение какой-либо цели. Метод науки, с одной стороны, отражает уже познанные законы исследуемого объекта, а с другой - выступает как средство последующего познания.

С философской точки зрения, под методом любой науки понимается система принципов, приемов, правил, требований, которыми необходимо руководствоваться в процессе познания⁴. Как правило, современная наука использует систему методов, включающую регулирующие принципы, методические подходы, методики или алгоритмы исследования проблем.

Характеризуя метод любой науки, можно выделить общенаучные, частнонаучные и специальные методы, которыми она оперирует. К общенаучным методам относятся те, которые могут использоваться в различных отраслях науки. В отличие от общенаучных, частные методы специфичны для конкретной науки (или группы наук), а специальные методы разрабатываются для решения конкретных задач и реализуются в виде методики решения проблемы.

По нашему мнению, характеризуя метод аудита как науки, можно выделить три осново-

полагающих элемента, присущих общенаучным методам исследования, которые он использует: диалектику, формальную логику и системный подход. Аудит использует всю совокупность элементов общенаучного метода, адаптируя их к задачам процесса сбора и накопления аудиторских доказательств, к анализу информации, полученной в ходе аудита, с целью формирования профессионального суждения в отношении объекта исследования. Отличительными особенностями использования этих методов, определяющими их специфический характер, являются: необходимость опираться на основополагающие принципы аудита и использовать специфические категории, понятия.

Так, диалектический принцип взаимосвязи и развития применительно к бухгалтерскому учету и аудиту (при получении доказательств в отношении обоснованности выбора и последовательности применения учетной политики) трансформируется в принцип (допущение) последовательности применения учетной политики. А категории "содержание" и "форма" раскрываются через требование приоритета содержания перед формой, предполагающего отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

Можно привести и другие примеры простых или более сложных трансформаций общих научных категорий в категории аудита. Например, более сложные трансформации происходят с категорией формальной логики "суждение" в специфическую категорию "профессиональное суждение аудитора".

Системный подход как элемент метода аудита используется для различных целей: изучения деятельности экономических субъектов рынка, оценки надежности и эффективности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, при планировании аудита и др. Можно обоснованно утверждать, что система бухгалтерского учета и бухгалтерская (финансовая) отчетность представляют собой информационную модель финансово-хозяйственной деятельности организации. Такая модель может быть построена с использованием процедур абстрагирования и идеализации. Абстрагирование предполагает выделение наиболее существенных черт объекта из всего многообразия свойств хозяйствующей системы, а ряд идеализирующих допущений предшествует построению модели (основополагающие принципы учета и подготовки отчетности), и исторический подход позволяет представить хозяйствующий субъект как модель,

⁴ Большая экономическая энциклопедия.

выраженную в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Метод аудита характеризует также методика исследования конкретных объектов аудирования. В этом наша позиция соответствует точке зрения А.Д. Шеремета и В.И. Подольского. Методика аудита представляет собой совокупность специальных приемов, конкретных процедур, применяемых в целях получения доказательств для обоснования мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Основу методики аудита составляют требования к содержанию плана и программы аудита, методике выполнения тестов на соответствие и тестов проверки по существу с применением выборочных или иных методов получения доказательств. К специальным методам можно отнести процедуры получения доказательств - инспектирование, наблюдение, запрос и подтверждение, пересчет и аналитические процедуры. Методику аудита формируют также требования к получению доказательств в отношении определенных аспектов проверки, в том числе соблюдения допущения о непрерывности деятельности, событий после отчетной даты, оценочных значений и др.

Принципы, требования, категории аудита, общие методические подходы сформулированы и закреплены в аудиторских стандартах как общие требования к методологии, характеризующие значительный арсенал частных и специальных инструментов, используемых в аудите. Актуальной задачей является теоретическое осмысление накопленного опыта, определение перспектив развития аудита, обеспечивающих задачу повышения его качества и эффективности.

Формулировка теоретических основ аудита (как и любой другой науки) невозможна без анализа его взаимосвязи с философскими концепциями, которые позволяют представить процесс накопления знаний. В методологии научных исследований выделено три концепции: позитивизм, интерпретивизм и реализм.

Позитивизм, основанный на анализе и интерпретации собранных данных без оценочных заключений полученных результатов, предполагает использование высокоструктурированных технологий и методик исследования. Интерпретивизм исходит из того, что в современном быстроменяющемся мире никакие экономические исследования не могут привести к выявлению законов (подобно законам естественных наук). Глубокое понимание процессов, определяющих развитие общества, невозможно, если исследования проводятся исключительно с целью открытия всеобщих законов. В отношении экономических исследований генерализация (обобщение,

интерпретация) результатов исследования не может быть решающей, однако всегда существует потребность в изучении деталей ситуации, чтобы понять действительности и факторы, ее определяющие.

Концепция интерпретивизма, имеющая два направления, важна для теории аудита положениями конструктивизма и социального конструктивизма. Первое положение подтверждает то, что предметом изучения должны стать субъективные понятия человека, мотивирующие его поступки. Сторонники второго направления - социального конструктивизма - рассматривают реальность как некую социальную конструкцию. Различные интерпретации ситуаций, в которых оказываются люди, приводят к тому, что действительность осознается посредством личных интерпретаций пережитых событий. Различные интерпретации влияют на поступки людей и природу их взаимоотношений. Очевидно, что бухгалтер, аудитор, аналитик в своей профессиональной деятельности реализуют эту концепцию исследования, интерпретируя факты хозяйственной жизни экономических субъектов рынка. Представители социального конструктивизма полагают, что людям присуще делиться друг с другом своими интерпретациями событий. Поэтому можно говорить о наличии системы общественных стимулов (очевидных или скрытых), что приводит к некоторой обобщенной интерпретации.

Согласно концепции реализма, реальность не зависит ни от мыслей, ни от представлений людей. Модели их поведения определяются социальными силами и глобальными процессами. Реализм признает справедливыми отдельные философские аспекты позитивизма (объективную сущность развития общества), но в то же время утверждает, что люди не могут быть объектом исследований. К изучению общественных явлений реализм подходит как к субъективной реальности с позиций понимания процессов, определяющих поведение человека.

Экономические исследования чаще всего основываются на сочетании концепций позитивизма и интерпретивизма, что не исключает использование и идей реализма.

Проведенный анализ позволяет дать определение метода аудита.

Метод аудита - это система принципов, категорий, приемов, требований и методик (или алгоритмов), образующих концепцию исследования, которыми необходимо руководствоваться в процессе познания (см. рисунок).

Таким образом, аудит как прикладная наука формируется под воздействием экономической теории и накопленного опыта аудиторской прак-

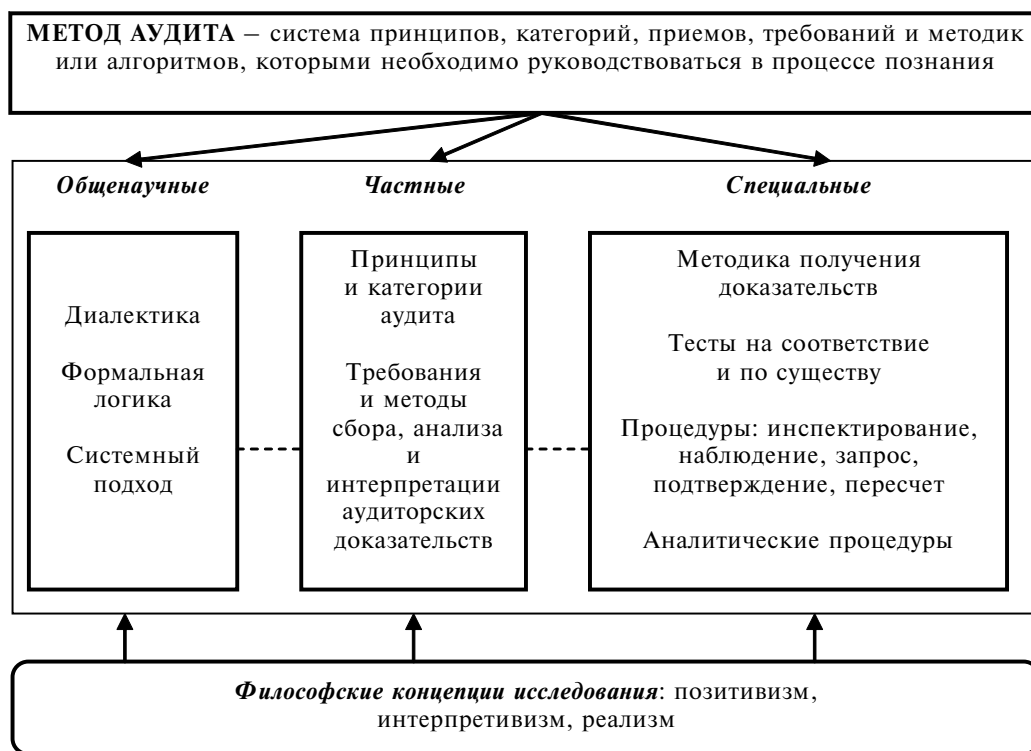


Рис. Сущность метода аудита

тики. Обособление аудита в самостоятельную науку неразрывно связано с потребностью объяснения аудиторской практики исходя из сущнос-

ти экономических отношений, связывающих субъекты аудиторской деятельности в структуре рыночных отношений.

Поступила в редакцию 04.06.2009 г.