



Микроэкономика

Ирина ГОЛЯШ

**ФОРМИРОВАНИЕ ПАРАДИГМ
РАЗВИТИЯ АУДИТА**

Резюме

Рассмотрена эволюция аудита и ее закономерности. Определены парадигмы, отображающие процесс становления и развития аудиторской науки. Сделан вывод о том, что система теоретических знаний становится более совершенной и реальнее отражает потребности практики, и поэтому на данный момент процесс эволюционного развития аудита нельзя считать завершенным.

Ключевые слова

Аудит, парадигма, теория аудита, методы аудита, аудиторская наука, аудиторская деятельность.

Классификация по JEL: M42.

© Ирина Голяш, 2011.

Голяш Ирина, канд. экон. наук, доцент, Тернопольский национальный экономический университет, Украина.

Введение

Процессы становления отечественного аудита и его гармонизации с мировым аудиторским опытом ведут к осознанию необходимости формирования стойких ориентиров при выборе парадигм его развития.

В современном философском понимании парадигма является исходной концептуальной схемой, моделью постановки проблем и их решения, использования методов исследования, преобладающих в течение определенного исторического периода в науке [1].

На данный момент ученые исследуют процессы эволюции различных экономических наук, однако многие из них не считают аудит наукой и оставляют его развитие без внимания.

На наш взгляд, аудит является наукой, каждый этап развития которой характеризуется определенной парадигмой.

В данной публикации мы рассмотрим историческое развитие аудиторской науки, определим ее закономерности и обоснуем смену парадигм, свидетельствующих о формировании новых уровней в познании фактов и интеллектуальную революцию в развитии теории аудита.

Развитие аудита как науки

Практика аудита имеет более чем 150-летнюю историю, однако как наука она начала активно развиваться, начиная с конца XIX века. Аудит как наука в своем историческом развитии прошел ряд этапов, изучение которых необходимо для его дальнейшего активного усовершенствования.

Значительный вклад в развитие теории и методов аудита внесли английские ученые. Современный аудит обязан им появлением анкет, которые позволили сократить трудоемкость проверок.

Первым идеологом и теоретиком аудита был английский ученый Л. Р. Дикси, который в 1882 году четко определил аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности баланса на основе проверки документов и инвентаризации ценностей. Концепция Л. Р. Дикси состоит в раскрытии произвольных и непроизвольных ошибок, которые могут иметь место в финансовых отчетах [2]. Творчество Л. Р. Дикси положило начало эмпирическому уровню научной стадии в аудите.

В дальнейшем концепция Л. Р. Дикси была развита в трудах А. Т. Ватсона, В. Ф. Фостера, И. Ф. Шера, Р. Годдарда.

Под влиянием британской практики появился аудит и в США. Однако темпы развития бизнеса в США существенно отличались от британских, поэтому для Америки английские методы стали неприемлемыми, поскольку британский стиль проверки требовал крайне много времени и средств.

Вследствие специфики очень быстрых темпов роста американского бизнеса конца XIX – начала XX веков американский аудит требовал ускоренных темпов проведения проверок и, соответственно, прогрессивных технологий аудита. Для удовлетворения практических потребностей аудита начали проводить теоретические исследования, благодаря которым аудит вышел на новый, более качественный уровень.

Теоретический уровень стадии научного мышления в аудите связан с именем американца Р. Монтгомери, который разработал идеи, принципы, постулаты, сформулировал понятийный аппарат и развил новую научную концепцию, ознаменовавшую начало формирования аудиторской науки.

Прогрессивные научные взгляды Р. Монтгомери в 1912 году были освещены в книге «Аудит: теория и практика», которая при последующих изданиях и переизданиях (вплоть до наших дней) получила название «Аудит Монтгомери».

Заслугой Р. Монтгомери было то, что он размежевал понятия общего аудита и аудита финансовой отчетности, разработал шесть базовых принципов для проверки баланса, начал использовать тесты при проведении проверки, ввел понятийный аппарат аудита и многое другое, что послужило основой для конструкции теории аудита и аудиторской науки в целом [3].

Американские аудиторы начали использовать предложения Р. Монтгомери в отношении использования «тестового аудита», сбора информации о деятельности фирмы партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Они начали учитывать интересы инвесторов, уделять больше времени оценке активов и пассивов и отошли от преобладающей в английской школе детальной проверки.

Позже, во второй половине XX века, значительный вклад в развитие научных исследований в сфере аудита внесли американские ученые Р. К. Маутц и Х. А. Шараф, которые в 1961 году в труде «Философия аудита», выдержавшем семнадцать переизданий, сформулировали восемь постулатов аудита [4].

Идея сформулировать аудиторские постулаты оказалась плодотворной, поэтому со временем появились новые постулаты. Один из них был предложен американцем Д. К. Робертсоном, а другой – голландским ученым Т. Лимпергом.

Важной для развития аудиторской науки также является монография Д. К. Робертсона «Аудит», в которой рассмотрены факторы, определяющие потребность в аудите, а также определены основные функции аудита. В научных разработках Д. К. Робертсона утверждается, что аудит как система находится на стадии научного мышления, на переходном этапе от эмпирического уровня к теоретическому [5].

Необходимость создания теории аудита также отражена в трудах английского ученого Р. Адамса. Разработка концепций аудита является его заслугой [6].

В начале 70-х годов XX века в США началось формирование стандартов аудита, оказавших существенное влияние не только на аудиторскую практику, но и на ее теорию. Научные достижения в аудите стали более формализованными, поскольку начали развиваться, исходя из определенных ограничений.

Аудиторская наука – многогранна, поэтому она не должна ограничиваться набором правил, изложенных в ее постулатах, концепциях и стандартах. В связи с этим М. Шерер и Д. Кент в публикации 1983 года расширили границы научных исследований, по-новому подойдя к определению задач аудита. По их мнению, задачи аудита не должны сводиться исключительно к подтверждению отчетности, анализу ее адекватности и выявлению деятельности внутреннего контроля, как это считалось ранее, но также должны включать проверку эффективности деятельности предприятия, которая зависит от качества работы управленческого персонала [7].

Развитием этой теории стал бихевиористский подход, согласно которому объектами исследования аудитора стало поведение управленческого персонала и соответствующие стимулы, которые его определяют.

90-е годы XX века характеризуются значительным распространением аудита в большинстве европейских стран, а также его возникновением в Украине.

В нашей стране аудит появился в результате кардинальных изменений в экономике, связанных с ее рыночной трансформацией. В отношении данного вопроса существует несколько прямо противоположных научных точек зрения.

Некоторые аудиторы-теоретики считают, что построение отечественного аудита началось, образно говоря, не с «фундамента», а с «крыши», то есть к нему не предъявлялись требования в отношении его существования, а именно: частная собственность, демократические свободы и обобществление производства и капитала. По мнению других ученых, аудит мог быть создан только «снизу», то есть по воле обстоятельств, а не по указанию государственных органов. Впрочем, мы считаем, что любая проблема всегда имеет несколько сторон. Проблема становления и развития аудиторской

науки не является исключением. При этом разноречивые вопросы возникают не из-за недостаточного понимания теоретиками проблемы, а из-за противоречий, заложенных в истории появления и в процессе становления современного аудита.

На сегодня наблюдается активное развитие аудиторской науки в Украине, о чем свидетельствуют многочисленные работы таких ученых, как Ф. Бутинец, Г. Давидов, М. Кужельный, А. Кузьминский, О. Петрик, В. Рудницкий, В. Савченко, В. Сопко и др.

В частности, в одной из первых научных работ, коллективной монографии «Аудит: Практическое пособие», подготовленной известными отечественными учеными и практиками аудита А. Кузьминским, Н. Кужельным, О. Петрик, В. Савченко и др., положено начало процессу научного исследования в сфере аудиторской деятельности [8].

В работах профессора Ф. Ф. Бутинца определены и обоснованы теоретические аспекты аудита, предложена общая схема теории и практики аудита в составе системы связанных между собой методических аспектов [9]. Несмотря на значительный вклад в разработку теории аудита, Ф. Ф. Бутинец считает аудит разделом науки о хозяйственном контроле.

Первым в истории развития аудита в нашей стране, кто признал аудит как науку, был профессор В. С. Рудницкий. Он высказал очень важную мысль, отметив, что аудит целесообразно рассматривать в двух проявлениях: как отдельную экономическую науку и как практику [10].

В монографии профессора О. А. Петрик «Аудит: методология и организация» впервые был исследован вопрос о возникновении и эволюции аудита как науки и как профессии. В монографии сделан вывод о том, что процесс становления аудита не завершен, а следовательно, научное видение аудита постоянно меняется [11].

Отметим, что любое знание становится наукой тогда, когда оно сталкивается с серьезными и сложными проблемами. Наука возникает с появлением проблем, а проблемы, согласно этимологии, – это задачи.

Задачи предполагают наличие, как минимум, двух ситуаций: одной – реальной, существующей, и другой – желаемой. Для того чтобы наука была полезной, аудиторы должны научиться понимать и решать свои задачи, рассматривая их как проблемы.

В монографии Г. М. Давыдова «Аудит: теория и практика» была сделана попытка решить проблемы аудиторской деятельности с позиции науки. Мы считаем, что данный научный труд имеет необычайно важное значение для формирования теоретических основ аудита и определения направлений его дальнейшего развития [12].

Анализируя в целом исследования отечественных ученых и практиков в сфере аудита, отметим, что многие из них считают, что аудит уже утвердился как наука, и за этой наукой – будущее, но еще существует ряд противоречивых моментов и нерешенных проблем, которые требуют дальнейшего научного обоснования.

На сегодня одной из проблем, на которую целесообразно обратить внимание, – это процесс симбиоза различных наук, который способствовал появлению новых направлений в аудите: маркетингового аудита, налогового аудита, экологического аудита, аудита качества, кадрового аудита, стратегического аудита и т. д.

Проникновение аудита в другие сферы свидетельствует о необходимости разработки и использования синергетического подхода к исследованию объектов аудита. Это говорит о начале нового этапа в развитии аудиторской науки, при котором теория формируется, исходя из потребностей рыночной экономики.

Выводы

Подводя итоги всего вышесказанного, выделим пять парадигм, которые отражают процесс становления и развития аудиторской науки (см. рис. 1).

Как показано на рисунке, эволюция аудиторской науки определяется сменой следующих парадигм:

1) **эмпирической парадигмы**, свидетельствующей о начале научной стадии в аудите, начало которой положил Л. Дикси;

2) **конструктивной парадигмы**, связанной с разработкой Р. Монгомери конструкции теории аудита и аудиторской науки в целом;

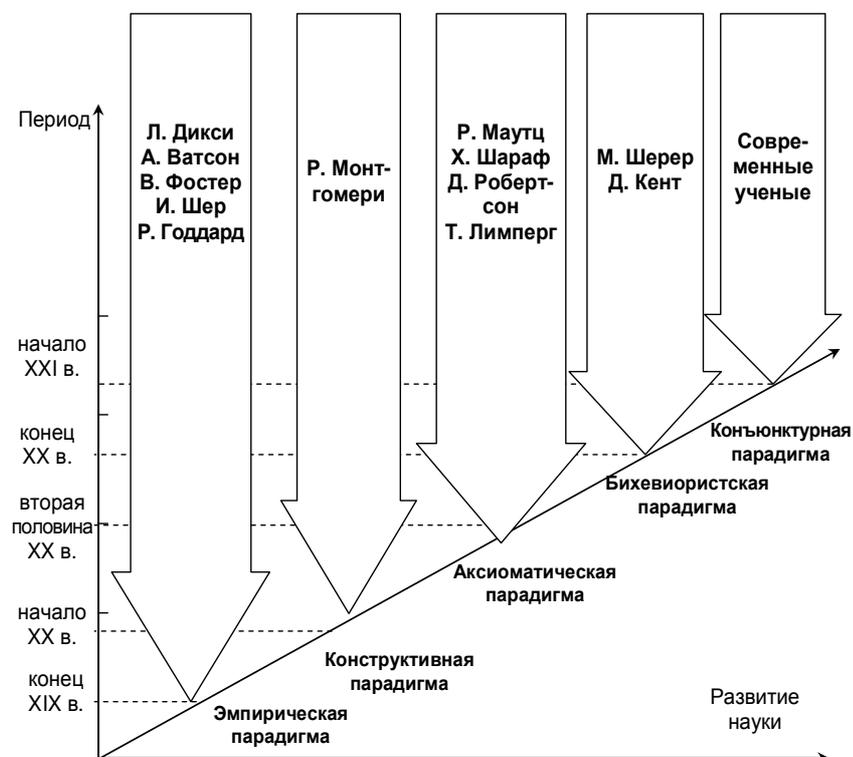
3) **аксиоматической парадигмы**, повлиявшей на формирование аудиторской науки, исходя из сформулированных утверждений, не требующих доказательства (аксиом): постулатов Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа, Д. К. Робертсона, Т. Лимберга и международных стандартов аудита;

4) **бихевиористской парадигмы**, в соответствии со взглядами М. Шерера и Д. Кента, направившей развитие аудиторской науки в сферу изучения эффективности деятельности предприятия, которая зависит от поведения управленческого персонала и отмечается соответствующими стимулами;

5) **конъюнктурной парадигмы**, формирующей аудиторскую науку с учетом потребностей рыночной экономики и способствующей появлению новых направлений в науке в результате симбиоза различных наук.

Рисунок 1

Парадигмы аудиторской науки



Не только парадигмы науки регламентируют аудиторскую деятельность, но и практика, в свою очередь, влияет на развитие аудиторской науки и вносит в нее свои коррективы. Поэтому мы считаем, что становление аудиторской науки уже состоялось, однако процесс эволюционного развития, при котором система теоретических знаний становится более совершенной и соответствует потребностям практики, происходит в данный момент.

Литература

1. Википедия / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ru.wikipedia.org/wiki/Наука>.
2. Loureance R. Dickce Auditing / R. Loureance, 1905.
3. Дефлиз Ф. Л. Аудит Монтгомери / [Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш]; под ред. Я. В. Соколова. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Mautz R. K. The Philosophy of Auditing / R. K. Mautz, H. A. Sharaf. – American Accounting Association, 1961. – P. 39.
5. Робертсон Дж. К. Аудит [пер.с англ.] / Дж. К. Робертсон. – М. : КPMG и Контакт, 1993. – 496 с.
6. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс; [пер.с англ.]; под ред. Я. В. Соколова. – М. : ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
7. Sherer, M. Auditing and Accountability. [Электронный ресурс] / M. Sherer, D. Kent. – London, UK, 1983. – Режим доступа : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/liter/69961>.
8. Кузьминский А. Аудит: практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кузьминский, О. Петрик, В. Савченко. – К. : Учетинформ, 1996. – 283 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
10. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 192 с.
11. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
12. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика / Г. М. Давидов. – Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 323 с.

Статья поступила в редакцию 27 сентября 2011 г.