

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕОРИИ АУДИТА

MODERN THEORY OF AUDIT

УДК 336. 232

Сагынбаева Айнура Табалдиевна,

кандидат экономических наук, доцент Университета Адам/БФЭА

г. Бишкек, Кыргызская Республика

e-mail: ainurasagynbaeva24@mail.ru

Аннотация: Различные научные направления, различные темпы экономического развития, особенности национальной системы счетов и финансового законодательства оказывают существенное влияние на развитие научных направлений в области разработки теории и методов аудита.

Ключевые слова: Аудит: подтверждающий аудит; системно-ориентированный аудит; аудит, ориентированный на риск.

Abstract: Various scientific directions, different rates of economic development, peculiarities of the national system of accounts and financial legislation have a significant impact on the development of scientific directions in the development of audit theory and methods.

Keywords: Audit: confirming audit; system-oriented audit; risk-oriented audit.

Как и в любой науке, в аудите существуют различные научные направления, различные темпы экономического развития, особенности национальной системы счетов и финансового законодательства оказывают существенное влияние на развитие научных направлений в области разработки теории и методов аудита. Однако проблемы унификации бухгалтерской отчетности, все большее и большее взаимопроникновение экономик и финансов более развитых стран в менее развитые, развитие транснациональных корпораций, широкое применение компьютерных технологий в бизнесе и финансах, создание Таможенного Союза приводит к необходимости унификации и стандартизации финансовой отчетности и, соответственно, выделяют в качестве особенно важных проблем унификацию стандартов аудита, теоретических аспектов и методов подготовки аудиторов.

Рассмотрим современные теории аудита.

В аудите можно выделить три направления теории:

1. адекватности;
2. контроллинга;
3. консалтинга.

Теория адекватности ведет свою историю от трудов английских теоретиков. Первые научные работы в этой области были опубликованы Ф. Пикслеем в 1881 году и Лоуренсом Дикси в 1892 году. Последователь этой теории Т. Рууд в 1989 году 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 (колляция);
- прямое сравнение учетных данных с фактическим имущественным состоянием

предприятия (инвентаризация).

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

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

Продолжая и развивая подход Лоуренса Дикси, представители данной теории видели свою задачу в раскрытии вольных и невольных ошибок, проникших в проверяемый отчет (мы об этом уже упоминали в связи с переизданием труда Л. Дикси в Америке, осуществленным Р. Монтгомери).

Совокупность изложенных взглядов получила метафорические названия 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, к сожалению, недостатком данной теории является то, что на момент ознакомления с мнением аудитора потенциального инвестора, это мнение уже устаревает.

В первой четверти XX века возникла теория контроллинга, согласно которой цель аудита смещается с «мертвых документов» на «живую организацию» внутреннего контроля на проверяемой фирме. Здесь мы видим переориентацию «сторожевого пса» на роль «собаки-ищейки», которая должна показать собственнику, насколько эффективно работала наемная администрация.

Рассмотрим такую ситуацию: предприятие за отчетный год получило X сомов прибыли и проанализируем этот факт согласно данным теориям.

Проведя подробную проверку предприятия «сторожевые псы» утверждают, что действительная прибыль равна учетной (или крайне незначительно, без существенных налоговых последствий отличается от нее). Аудит считается выполненным.

Задача «ищейек» сводится к тому, чтобы исследовав деятельность администрации, управленческие решения, показать собственникам, что администрация в случае более эффективной работы могла бы получить не X, а (X + Д), но, если бы работала хуже или честнее (имеется в виду честнее по отношению к налогообложению), то прибыль могла бы быть и меньше, т.е. X - Д. В этом случае аудиторские процедуры сводятся к косвенным методам, раскрывающим слабые места в управлении и внимание аудитора, концентрируется на том, что именно эти слабые места должны быть проверены. В данном случае речь не идет об устранении всех отклонений, включая и нарушение правил учета, а об их значимости. Материальными (или существенными, значимыми) считаются те отклонения, которые могут оказать влияние на принимаемые управленческие решения, поэтому аудитор должен их выявить. В рамках данной теории раскрывается механизм управления предприятием, она позволяет вскрыть неиспользованные резервы, но имеет и свои недостатки, в частности то, что степень объективности отчетных данных при этом снижается.

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. Эффективность работы предприятия определяется эффективностью работы его сотрудников и прежде всего администрации и аудит понимается как

одна из форм консалтинга собственников относительно качества работы наемной администрации. В литературе эта теория также носит названия «теория агентов» и «теория собаки-поводыря». Это вызвано тем, что аудитор в этом случае выступает не как охранник чужого добра, не надсмотрщик, а помощник собственников и администраторов. Предполагается, что конфликт между собственниками и администрацией отсутствует и аудитор помогает обеим сторонам прийти к согласию. Суть теории агентов в том, что она переносит акцент с документов на людей - хозяйствующих субъектов, а мы уже говорили ранее о рассмотрении самого процесса бухгалтерского учета как процесса взаимодействия различных групп, участвующих в хозяйственном процессе. При этом цель аудита - показать, как распределяются доли финансовых результатов в зависимости от реального вклада в него различных групп. В этом случае, по мнению С.М. Бычковой и Я.В. Соколова, аудитор в значительной мере врач или священник, помогающий людям установить справедливый баланс интересов.

Развитием этой теории стал бихевиористический подход, согласно которому поведение аудитора предопределяется стимулами и на каждый стимул у него должна быть соответствующая реакция. В качестве основных особенностей можно выделить факт, что важнейшими процедурами становятся:

- тесты, причем тестирование субъективного поведения даже важнее тестирования документов;

- риск, ибо расчет неопределенности, в условиях которого принимаются те или иные решения - основа основ работы аудитора.

Теория «собаки-поводыря» исходит из субъективных оценок и позволяет выяснить то, что лежит за документами вне зарегистрированных фактов хозяйственной жизни, при этом она устремлена не в прошлое, а в будущее. Именно в рамках этой теории широко используются стохастические методы, ориентирована целиком на математические дисциплины - теорию вероятностей, теорию информации, линейное программирование, теорию игр, а также некоторые приемы системы «директ-костинг» в бухгалтерском учете.

В монографии «Доказательства в аудите» С.М. Бычкова выделяет несколько иную (более детальную) классификацию теорий аудита, в которой выделяется шесть теорий:

- полицейская теория (или теория «сторожевого пса»), уже рассмотренная ранее;

- 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. В рамках данной теории аудитор должен понимать эти противоречия и выбирать такую стратегию сбора доказательств, которая бы в оптимальной степени удовлетворяла бы требованиям определенного им круга пользователей;

- квазикритическая теория, согласно которой мнение аудитора и процесс сбора доказательств зависят от множества возникающих обстоятельств;

- теория агентов (она была уже кратко рассмотрена);

- теория о роли аудитора как инструмента социального контроля за ведением бухгалтерского учета, которая подчеркивает, что клиентом аудитора выступают не собственники и тем более не администраторы (директора), а общество в целом, и что не важно, что думают лица, купившие акции, а то, что могут подумать потенциальные покупатели.

Кратко проанализировав становление аудита в развитых странах, рассмотрев теории аудита, можно согласиться с выводами многих авторов, в частности Л.И. Ворониной, о том, что «до конца 40-х годов аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждающей записанные денежные операции, и правильной группировке этих операций в финансовых отчетах и получил название подтверждающего аудита, а период его становления - первым этапом развития аудита. Характеризуя этот этап можно сказать, что аудит в классическом понимании этого слова

представлял собой внешний, независимый, вневедомственный финансовый контроль деятельности экономических субъектов (компаний).

На втором этапе развития аудита, после 1949 г. независимые аудиторы (внешние) стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и, следовательно, финансовые данные и отчеты достаточно полны и точны. Аудиторские фирмы начали заниматься больше консультационной деятельностью, чем непосредственно аудиторскими проверками. Такой аудит получил название системно-ориентированного, так как дал возможность наблюдать системы, контролируемые операции СВК.

В настоящее время наблюдается третий этап развития аудита - аудит, ориентированный на риск. При проведении проверок или консультировании аудиторские фирмы в первую очередь рассчитывают возможный риск. Как правило, в настоящее время аудиторская проверка проводится выборочно - в основном там, где риск ошибки (или мошенничества) максимальный.

Список использованной литературы

1. Ерофеева, В. А., Пискунов, В. А., Битюкова, Т. А. Аудит: Учебник.- М.: Юрайт, 2009. – 244 с.
2. Шеремет, А. Д., Суйц, В. П. Аудит: Учебник. – М.:ИНФРА-М, 2006.- 448.
3. Интернет-ресурсы: <http://studyspace.ru/remository/elektronnyie-uchebniki/elektronnyie-uchebniki-po-auditu.html>