

## ФОРМИРОВАНИЕ СОВРЕМЕННОЙ ПАРАДИГМЫ АУДИТА КАК ПРИКЛАДНОЙ НАУКИ

Юлия Валерьевна ЖИЛЬЦОВА<sup>a</sup>, Светлана Анатольевна КЕМАЕВА<sup>b</sup>,  
Светлана Вячеславовна КОЗМЕНКОВА<sup>c</sup>, Татьяна Степановна МАСЛОВА<sup>d</sup>

<sup>a</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита,  
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского (ННГУ),  
Нижний Новгород, Российская Федерация  
Gilcova\_Julya@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 3385-1978

<sup>b</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,  
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского (ННГУ),  
Нижний Новгород, Российская Федерация  
s.kemaeva@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 6926-2688

<sup>c</sup> доктор экономических наук, профессор кафедры судебной экспертизы,  
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского (ННГУ),  
Нижний Новгород, Российская Федерация  
skozmenkova@yandex.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 2283-9943

<sup>d</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,  
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского (ННГУ),  
Нижний Новгород, Российская Федерация  
maslova-finfak@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 3414-4298

\* Ответственный автор

### История статьи:

Получена 05.09.2018  
Получена в доработанном  
виде 07.09.2018  
Одобрена 10.09.2018  
Доступна онлайн  
14.09.2018

УДК 657.22

JEL: M42

### Ключевые слова:

парадигма, методология,  
метод аудита,  
международные стандарты  
аудита

### Аннотация

**Предмет.** Известно, что важнейшей характеристикой любой науки является наличие собственного метода. Аудиторская деятельность появилась в Российской Федерации сравнительно недавно, поэтому в настоящее время активно изучается вопрос, является ли аудит самостоятельной наукой?

**Цели.** Комплексное исследование метода аудита как прикладной науки, совокупности его приемов и способов для формирования современной парадигмы аудита.

**Методология.** В процессе написания статьи были использованы сравнительный анализ, индукция, дедукция, аналогия.

**Результаты.** В статье исследован метод аудита как с научной точки зрения, так и с точки зрения практической деятельности. Обосновано, что аудит как наука, имеет в своем составе философский, общенаучные и специальные методы познания. Сформулированы принципы аудита как науки. Проанализированы общенаучные и специальные методы, используемые в аудите. Предложено подразделять специальные методы, используемые при проведении аудиторских проверок, относительно содержания других наук, а также приемов и способов, представленных в международных стандартах аудита.

**Область применения.** Результаты данной статьи могут применяться в теории, практике аудита и финансового контроля.

**Выводы.** Выявлено, что аудит как прикладная наука может оптимально функционировать в условиях сформированности современной парадигмы, важнейшими частями которой являются вопросы метода, принципов, способов и приемов. Успешное развитие аудита опирается во многом на применение достижений других наук. Невнимание к содержанию научного аппарата аудита может привести к «застою» в практике проведения проверок, а также «свертыванию» подготовки специалистов по аудиту и данного вида деятельности в целом.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Жильцова Ю.В., Кемаева С.А., Козменкова С.В., Маслова Т.С. Формирование современной парадигмы аудита как прикладной науки // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 9. – С. 1037 – 1049.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1037>

Термин «парадигма» можно трактовать в широком и узком смысле слова. В широком смысле парадигма – это образец или модель представлений о путях решения конкретной глобальной проблемы. В узком смысле парадигма имеет отношение только к отдельным научным дисциплинам, в том числе к аудиту. Поскольку аудит, как вид деятельности и как наука, в Российской Федерации еще достаточно молод, вопросы четкого определения его метода имеют дискуссионный характер и широко обсуждаются в специальной научной литературе [1]. При этом нельзя исключать из сферы изучения нормативные акты, которые регулируют практический аудит, и уходить в чистую науку, так как аудит является прикладной дисциплиной, направленной на удовлетворение частных и общественных потребностей.

Проблемные вопросы методологии, метода аудита, его приемов и способов представлены в трудах иностранных и отечественных ученых: Э.А. Аренса и Дж.К. Лоббека<sup>1</sup>, Р. Адамса<sup>2</sup>, Дж. Робертсона<sup>3</sup>, М.А. Азарской [2], Р.А. Алборова, С.М. Концевой, С.В. Козменковой, С.А. Кемаевой [3, 4, 5], Н.В. Алтуховой [6], П.П. Баранова [7], С.М. Бычковой [8], И.М. Пожарицкой [9], В.В. Скобары [10], А.А. Ситнова [11], Я.В. Соколова [12].

Вопрос определения метода является значимым для любой науки. В настоящее время в основе методологического анализа лежит изучение состава и типологии методов, определение тренда развития, а также апория корреляции разных методов в научных исследованиях. Определение метода содержится во множестве словарей, таких как философский, иностранных слов, толковый словарь русского языка и др.

Метод буквально в переводе с греческого означает путь, способ исследования, обучения, изложения<sup>4</sup>. В научной литературе встречается множество классификаций метода по различным признакам.

<sup>1</sup> Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит / пер. с англ., под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. 560 с.

<sup>2</sup> Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995. 398 с.

<sup>3</sup> Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. М.: Контакт, 1993. 496 с.

<sup>4</sup> Новейший философский словарь: 3-е изд., исправл. Минск: Книжный Дом, 2003. С. 628.

Углубление взаимосвязи наук приводит к тому, что результаты, модели и метод одних наук все более широко используются в других, менее развитых науках...; это порождает проблему метода междисциплинарного исследования<sup>5</sup>.

Метод аудита представляет собой совокупность различных уровней, которые выделяются в корреляции с другими науками. Именно адекватное представление об этих уровнях существенно влияет на содержание и функциональность метода аудита в рамках формирующейся парадигмы научных и практических взглядов. На наш взгляд, следует выделять три субстанциональных уровня метода аудита.

**1. Философский уровень.** Такой раздел философии, как гносеология, изучает возможности познания мира человеком, структуру познавательной деятельности, формы знания в его отношении к действительности, критерии истинности и достоверности знания, его природу и границы<sup>6</sup>. Аудит не может изучаться в отрыве от концептуальных основ гносеологии, так как использование гносеологических принципов позволяет получить общность теоретической платформы аудита для сопоставления результатов исследования.

На первом уровне выделяются следующие его принципы:

- *принцип историзма* декларирует, что все явления должны изучаться в их историческом развитии. К примеру, определить специфическое место современного аудита в системе контроля можно, если изучить генезис форм финансового контроля;
- *принцип системности исследований* декларирует, что все явления взаимосвязаны, то есть все явления необходимо изучать в комплексе. К примеру, аудит изучается во взаимосвязи с бухгалтерским учетом и бухгалтерской отчетностью, что позволяет сформировать полноценную систему знаний;

<sup>5</sup> Философский энциклопедический словарь. М.: Сов. энциклопедия, 1983. С. 452.

<sup>6</sup> Розенталь М.М. Краткий философский словарь. М.: Гос. изд. политической литературы, 1951. С. 289.

- *принцип методологического плюрализма* декларирует, что необходимо применять множественность методов при изучении каждого отдельного явления. К примеру, в аудите методы фактической проверки объектов применяются вместе с методами документальной проверки;
- *принцип объективности и конкретности*, которые тесно взаимосвязаны между собой, означают, что для объективности необходимо отбросить субъективизм, а для конкретизации необходимо использовать в качестве доказательств только реальные факты хозяйственной деятельности, подтвержденные документально. Следует отметить, что эти два принципа закреплены законодательно в федеральных законах РФ, что явно подтверждает их практическую значимость. К примеру, ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ<sup>7</sup> содержит норму об обязательной независимости аудиторской организации и аудиторов, а ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ устанавливает, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом<sup>8</sup>;
- *принцип единства предмета и метода изучения* означает, что каждый хозяйственный факт как предмет изучения требует определенных методов, допустимых для него, другими словами, методы естественных наук нельзя применить для гуманитарных и экономических наук. К примеру, метод фактической проверки объектов, широко используемый в аудите, нельзя повсеместно применить в современной астрономии, и наоборот, в аудите нельзя применить неоптические методы астрономии, основанные на изучении ЭМ-излучения объектов за рамками видимого света;
- *принцип научной корректности*. Многие ученые определяют его как дополняющий и второстепенный принцип. На наш взгляд, в XXI в. этот принцип приобретает особую актуальность в рамках этики и толерантности как основы общественного сознания. Этот принцип означает, что методы научного

познания, безусловно и прежде всего, должны приводить к определенным результатам, но при этом не вредить обществу, а приносить пользу и сохранять общечеловеческие ценности.

**2. Общенаучные методы познания** включают анализ и синтез, индукцию и дедукцию, аналогию и моделирование, абстрагирование и конкретизацию, системный анализ, функционально-стоимостный анализ и др. Представим состав и характеристики методов второго уровня в виде сводной таблицы (табл. 1).

**3. Специальные методы познания (частнонаучные, частноаудиторские).** Методы третьего уровня различаются для разных научных направлений, что отражает специфику последних. Каждое самостоятельное научное направление имеет свой предмет и метод. В основе понимания концепции современного аудита лежат такие приоритетные категории как предмет и метод, рассматриваемые в единстве. Специальные методы разрабатываются в рамках определенного научного направления, а потом находят более или менее широкое применение в других науках. К примеру, категория выборки сформировалась в рамках математической статистики, и в свою очередь в аудите существует такой прием как аудиторская выборка. Частнонаучные методы применяются только в рамках отдельной науки. К примеру, в аудите на этапе планирования рассчитывают единый уровень существенности на основе показателей бухгалтерской отчетности, при этом решающее значение для выбора определенного значения показателя имеет профессиональное суждение аудитора.

Нельзя не отметить, что вопрос отнесения частных методов к данному уровню без выделения следующего четвертого уровня относится в настоящее время к научному дискурсу.

В современной научной, методической, а также нормативной литературе представлена совокупность существующих специальных аудиторских методов. Принимая во внимание важность этих методов для аудита, рассмотрим их подробно в рамках составленной классификации.

В специальные методы проникают и методы других более зрелых наук, например, статистики. Методы статистики, используемые в аудите, представим в виде таблицы (табл. 2).

Как было отмечено, аудит является прикладной дисциплиной, когда весь спектр знаний направлен на получение конкретного адекватного результата,

<sup>7</sup> Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/)

<sup>8</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)

применимого на практике. Вопросы практического аудита в Российской Федерации регулируются в настоящее время Международными стандартами аудита (МСА).

При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудиторы самостоятельно определяют методы, приемы и различные способы проведения аудита с учетом требований МСА и своего профессионального суждения, которое, в том числе, прямо зависит от уровня квалификации, то есть подготовки аудитора. Классификация и определение аудиторских доказательств, способов и приемов их получения достаточно подробно рассмотрены в работах российских и зарубежных ученых, как в теоретическом, так и в практическом аспектах. Необходимо отметить, что существуют различные подходы к определению методов и приемов аудита и к современной трактовке аудиторских процедур в свете требований различных МСА.

Согласно требованиям МСА 500 «Аудиторские доказательства» «цель аудитора состоит в разработке и выполнении аудиторских процедур»<sup>9</sup>. Таким образом, аудитору следует собрать достаточные надлежащие доказательства, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для формулирования мнения в аудиторском заключении. В МСА 500 перечисляются способы и приемы аудита, образующие методы аудита: инспектирование, наблюдение, внешнее подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, запрос<sup>10</sup>.

Вместе с тем, считаем, что данные частные приемы и способы аудита также требуют уточнения и совершенствования. Так например, сущность такой процедуры, как «Внешнее подтверждение», трактуется в МСА 500 как получение ответа на запрос от третьего лица «в бумажной или электронной форме либо на ином носителе информации», включающего «подтверждение условий договоров или операций организации с третьими лицами»<sup>11</sup>. Вместе с тем, аудиторская организация не относится к государственному контролю, поэтому третьи лица вряд ли станут с ней взаимодействовать. К внешним подтверждениям могут относиться,

например, выписки из единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), но никак не подтверждения дебиторов и кредиторов аудируемого лица. Таким образом, приемы и способы аудита требуют дальнейшего совершенствования и разработки.

Достаточно актуальным остается мнение Э.А. Аренса и Дж.К. Лоббека о том, что достоверность аудиторских доказательств предполагает соблюдение обязательных условий: уместность; независимость источника; эффективность системы внутреннего контроля; знания и опыт аудитора; оценка лиц, поставляющих информацию; объективность свидетельства<sup>12</sup>.

Вместе с тем в МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» определены факторы достаточных надлежащих аудиторских доказательств:

- значимость обнаруженных аудиторами искажений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- действия руководства аудируемого лица в ответ на выявленные и оцененные аудиторами риски;
- знания и профессиональный опыт аудиторов, полученный ранее в отношении аналогичных искажений;
- аудиторские процедуры, определяющие характер недобросовестных действий и непреднамеренных ошибок;
- источник, надежность и убедительность полученных аудиторских доказательств;
- изучение особенностей деятельности аудируемой организации, включая организацию бухгалтерского учета и внутреннего контроля<sup>13</sup>.

Таким образом, к аудиторским доказательствам относится вся полученная в ходе проверки информация и документация аудируемого лица в отношении ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской финансовой отчетности, а также информация, полученная от третьих лиц и прочих источников (аудиторские заключения за предыдущие отчетные периоды,

<sup>9</sup> О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н.  
URL: <http://base.garant.ru/71535946/>

<sup>10</sup> Там же.

<sup>11</sup> Там же.

<sup>12</sup> Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит / пер. с англ., под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. С. 174.

<sup>13</sup> О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н.  
URL: <http://base.garant.ru/71535946/>

акты сверки расчетов, выписки из ЕГРЮЛ, другие документы).

Отдельные аудиторские доказательства получают путем тестирования данных бухгалтерского учета, с помощью проведения анализа, сверки информации, полученной из разных источников для подтверждения тождества данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Философские и общенаучные методы применяются на всех этапах аудиторской проверки, как при планировании аудиторских работ, так и при сборе аудиторских доказательств и обобщения результатов проверки. Подтверждая концепцию подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторы применяют как общенаучные методы, так и специальные, к примеру, методы бухгалтерского учета, ревизии, статистики и частные методы аудита.

Считаем, что для аудиторского подтверждения достоверности показателей бухгалтерской финансовой отчетности нельзя обойтись без знания основных элементов метода бухгалтерского учета, таких как документирование, инвентаризация, оценка, калькулирование, группировка информации на бухгалтерских счетах, двойная запись, балансовое обобщение. В аудите также используются такие способы ревизии, как документальная проверка, нормативная проверка, фактическая проверка, встречная проверка и др. В табл. 3 представлены распространенные приемы внешнего контроля, используемые в практике аудита.

Переход к использованию МСА обнаружил потребность в разработке подхода к однозначному пониманию трактовки, классификации и характеристики аудиторских процедур, иными словами, действий аудитора, направленных на получение объективных и необходимых для формирования профессиональных выводов доказательств.

Так, в стандартах аудиторской деятельности рассмотрены различные виды аудиторских процедур, которые имеют практическую направленность и связаны с конкретными действиями аудиторов на различных этапах проведения проверки (табл. 4).

В соответствии с требованиями и разъяснениями МСА необходимые для формулировки выводов и составления аудиторского заключения доказательства собираются путем проведения

«тестов средств контроля и аудиторских процедур проверки по существу», которые, по сути, и определяют частные способы и приемы аудита, как прикладной науки. Стандарты устанавливают виды возможных аудиторских процедур, направленных на достижение цели аудита в сфере практической деятельности.

Тестирование средств контроля включает проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении организации системы внутреннего контроля. Процедуры проверки по существу – это процедуры проверки с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений бухгалтерской финансовой отчетности<sup>14</sup> [13, 14]. В частности, к процедурам внешнего подтверждения, связанным с формированием бухгалтерской финансовой отчетности, относятся:

- согласование или сверка показателей отчетности с первичными данными бухгалтерского учета;
- проверка бухгалтерских документов и расчетов, различных корректировочных процедур, выполненных при подготовке отчетности.

Аналитические процедуры выполняются на всех этапах проведения аудиторской проверки и могут включать:

1) рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении:

- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица (плановой информацией);
- с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность (сельскохозяйственных, торговых, строительных и др.);

2) рассмотрение взаимосвязей:

- между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица;
- между финансовой и нефинансовой информацией (сравнивают данные бухгалтерской и статистической,

<sup>14</sup> О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 09.11.2016 № 207н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207277/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207277/)

специализированной отраслевой отчетности)<sup>15</sup>.

Для проведения аналитических процедур могут использоваться различные методы: сравнения, сопоставления, статистики, экономического анализа и др. Аудитор может, к примеру, провести горизонтальный и вертикальный анализ бухгалтерского баланса. Если какая-либо статья будет резко изменяться, то следует провести ее детальную проверку. Значимость аналитических процедур в аудите проявляется не только в использовании внутренней информации аудируемого лица, но и в возможности ее сопоставления с внешними данными, в оценке эффективности решений, принимаемых руководством<sup>16</sup>.

Аналитические процедуры часто выполняются при проведении проверки средств государственной помощи, а также полученных кредитов и займов. К примеру, аудируемая компания получила инвестиционный кредит. В этом случае аудитор должен проверить не только возвратность и платность, но и целевое использование кредита. Если компания оплатит в срок проценты по кредиту и погасит всю сумму задолженности, но при этом кредит не будет использован по целевому назначению, аудитор обязан принять данный факт во внимание, так как Минфин России или коммерческий банк, выдавший кредит, может потребовать возврат средств, что негативно повлияет на дальнейшую деятельность компании-заемщика.

Таким образом, аудитор при проверке должен не ограничиваться только платежами по кредиту, но и установить целевое или нецелевое использование заемных средств, а уже после анализа составить вывод и сформулировать аудиторское заключение. По мнению группы ученых, основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год: (приложение к письму Минфина России от 19.01.2018 № 07-04-09/2694). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_288317/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_288317/)

<sup>16</sup> Там же.

<sup>17</sup> Скобара В.В., Пашигорева Г.И., Островская О.Л. и др. Аудит: учебник для вузов / под ред. В.В. Скобары. М.: Просвещение, 2005. 479 с.

Необходимо учитывать, что аудиторское мнение будет зависеть от соответствующей концепции подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и соблюдения аудируемым лицом всех соответствующих законов, нормативных актов и стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Для установления случаев несоблюдения требований законодательства руководством аудируемого лица и лицам, отвечающим за корпоративное управление, направляются запросы, а в дальнейшем – письменные заявления о подобных фактах. Следствием несоблюдения законодательства могут быть действия, направленные на сокрытие отдельных хозяйственных фактов, подделка документов, умышленные пропуски учетной информации и иные недобросовестные действия сотрудников аудируемого лица.

Рекомендации аудиторам и аудиторским организациям по проверке бухгалтерской отчетности за 2017 г. акцентируют внимание аудиторов на соблюдение принципа непрерывности деятельности проверяемых организаций, столь важного для формирования объективного мнения о финансовом состоянии экономических субъектов для внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для этого аудиторам необходимо:

- получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод о соблюдении принципа непрерывности деятельности;
- обратить внимание на события или факты, в отношении которых имеется существенная неопределенность и возникают сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность.

В соответствии с требованиями МСА при выборе соответствующих аудиторских процедур и целесообразности их проведения на соответствующих этапах аудита важно определить их назначение, виды, сроки проведения и объем (табл. 5).

Определение уровня существенности согласно МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» также имеет важное значение при выполнении аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и определения их характеристик [6].

Планируя виды, объем и временные рамки таких процедур, аудитор стремится к сбору надлежащих аудиторских доказательств, которые будут

надежными с точки зрения источника их получения и достаточными с точки зрения выборочной совокупности. Поскольку если качественной характеристикой аудиторских доказательств является надежность соответствующих источников информации, то количественной, как правило, – объем аудиторской выборки.

В современных условиях функционирования крупных компаний аудит как форма независимого внешнего контроля позволяет существенно повысить уверенность лиц, отвечающих за корпоративное управление, в достоверности отчетной финансовой информации. В свою очередь, важным организационным и методологическим аспектом аудита является выбор соответствующих методов проверки и определенных аудиторских процедур на всех этапах взаимодействия аудитора с аудируемым лицом для получения объективных и достоверных результатов.

Таким образом, к результатам проведенного исследования следует отнести следующее.

1. Аудит, как и другие прикладные науки, имеет свой метод, который состоит из разных уровней и классов, кроме того аудит успешно использует

методы других более развитых наук. В настоящее время уже можно говорить об устоявшихся частных аудиторских методах.

2. При получении надлежащих и достаточных аудиторских доказательств аудиторы могут использовать весь спектр методов, способов и приемов, исходя из своего профессионального суждения. Применение профессионального суждения в каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны аудитору, а также зависит от уровня квалификации аудитора.
3. Все применяемые в ходе практического аудита способы, приемы и действия аудитора направлены на получение надежных и достаточных для выражения обоснованного мнения аудиторских доказательств в рамках требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и Международных стандартов аудита.
4. Только полное представление о совокупности методов, способов и приемов аудита позволяет сформировать объективную современную парадигму как основу представлений и взглядов на аудит.

**Таблица 1**

**Система общенаучных методов познания применительно к аудиту**

**Table 1**

**A system of general scientific cognition methods in relation to audit**

Наименование метода	Краткая характеристика
Диалектика	Метод познания явлений действительности в их развитии и самодвижении <sup>18</sup>
Анализ	Метод исследования, включающий изучение предмета мысленным или практическим разложением его на составные объекты <sup>19</sup>
Синтез	Метод изучения объекта в целостности, во взаимосвязи его частей. В контроле синтез связан с анализом, дает возможность объединить объекты, разделенные в процессе анализа, установить связь и познать предмет как единое целое <sup>20</sup>
Индукция	Метод исследования, когда общий вывод составляется на основе изучения не всех примет, а лишь части элементов множества, то есть способ выведения заключений путем от частного к общему (системе) <sup>21</sup>
Дедукция	Исследование состояния объекта в целом, а потом его составляющих, то есть делается заключение путем от общего к частному (факту) <sup>22</sup>
Аналогия	Метод научных выводов, благодаря которому достигают познания одних объектов на основе сходства их с другими. Прием аналогии основывается на сходстве некоторых сторон различных объектов, представляет основу моделирования, которое применяется в аудите <sup>23</sup>

<sup>18</sup> Большой энциклопедический справочник. М.: Русское энциклопедическое товарищество, 2003. С. 558.

<sup>19</sup> Хомелев Г.В. Философия. СПб.: Нева, 2003. С. 258.

<sup>20</sup> Кириленко Г.Г., Шевцов Е.В. Краткий философский словарь. М.: Слово, 2017. С. 254.

<sup>21</sup> Там же. С. 189.

<sup>22</sup> Степин В.С. Новая философская энциклопедия. Том третий: Н–С. М.: Мысль, 1988. С. 398.

<sup>23</sup> Активный словарь русского языка / под ред. Ю.Д. Апресян. М.: Языки славянской культуры, 2014. Т. 1. С. 83.

Моделирование	Метод научного познания, основывающийся на замене исследуемого объекта его аналогом, моделью, имеющей важные приметы оригинала. В аудите применяют организационные модели проведения контрольного процесса – стандарты, нормативы, ставки и др. <sup>24</sup>
Абстрагирование	Метод отвлечения. Путем абстрагирования переходят от конкретных объектов к общим понятиям. К примеру, проверяют состояние товарных запасов в отдельных подразделениях организации и, абстрагируясь, строят заключение в целом по организации <sup>25</sup>
Конкретизация	Исследование объектов во всей разносторонности их реальной, а не абстрактной действительности <sup>26</sup>
Системный анализ	Изучение объекта исследования как совокупности элементов, которые образуют систему. Этот метод в аудите предусматривает оценку состояния объектов как системы взаимосвязи со всеми факторами, оказывающими влияние <sup>27</sup>
Функционально-стоимостной анализ	Изучение объектов на стадии инженерной подготовки производства, что включает проектирование и синтез сложных систем в процессе исследования их функционирования (оценка экономической эффективности технологических процессов) <sup>28</sup>
Профессиональное суждение (экспертное мнение)	Обоснованное мнение эксперта (аудитора) или окончательный вывод по профессиональным проблемам, которые не имеют стандартного решения <sup>29</sup>

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 2**

**Характеристика методов статистики, используемых в аудите**

**Table 2**

**Characteristics of the statistical methods used in the audit**

Наименование метода	Краткая характеристика
Выборка	Часть генеральной совокупности, которая будет охвачена экспериментом (опросом, осмотром) <sup>30</sup>
Группировка	Научно организованная обработка материалов наблюдения, включающая подсчет групповых и общих итогов, систематизацию, группировку данных и составление таблиц <sup>31</sup>
Средние величины	Обобщающие показатели, в которых находят выражение действия общих условий, закономерностей изучаемого явления. Средняя величина характеризует изучаемую совокупность по какому-либо одному признаку <sup>32</sup>
Ряды динамики	Это ряды изменяющихся во времени значений показателя, расположенных в хронологическом порядке <sup>33</sup>
Индексы	Показатели относительного изменения данного уровня изучаемого явления, факта по сравнению с его другим базисным уровнем <sup>34</sup>
Элиминирование	Исключение из рассмотрения в процессе анализа, расчета, контроля фактов и показателей, которые заведомо не связаны с изучаемым, анализируемым, контролируемым процессом <sup>35</sup>

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

<sup>24</sup> Кириленко Г.Г., Шевцов Е.В. Краткий философский словарь. М.: Слово, 2017. С. 289.

<sup>25</sup> Философский энциклопедический словарь. М.: Советская Энциклопедия, 1983. С. 45.

<sup>26</sup> Немов Р.А. Психология. Словарь-справочник: в 2 ч. Часть 1. М.: Литература, 2017. С. 345.

<sup>27</sup> Соколова Г.Н., Кобяк О.В. и др. Экономико-социологический словарь / под науч. ред. Г.Н. Соколовой. Минск: Беларуская навука, 2013. С. 437.

<sup>28</sup> Там же. С. 563.

<sup>29</sup> Гринченко К.А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств. В кн.: Инновационная экономика: материалы II Междунар. науч. конф. (г. Казань, октябрь 2015 г.). URL: <https://moluch.ru/conf/econ/archive/170/8768/>

<sup>30</sup> Воронин В.Ф., Жильцова Ю.В. Статистический словарь. Ч. 1. Н. Новгород: МПК-Сервис, 2010. С. 25.

<sup>31</sup> Там же. С. 30.

<sup>32</sup> Там же. С. 112.

<sup>33</sup> Там же. С. 108.

<sup>34</sup> Там же. С. 54.

<sup>35</sup> Там же. С. 247.



**Таблица 3****Приемы внешнего контроля, используемые в аудиторской деятельности****Table 3****External control techniques used in audit activities**

Наименование приемов контроля	Характеристика методов контроля
Приемы фактического контроля	Осмотр активов, помещений, рабочих мест. Наблюдение за совершением операций финансово-хозяйственной деятельности. Инвентаризация (наблюдение за ее проведением). Контрольный запуск сырья и других ресурсов. Контрольный обмер, взвешивание, пересчет активов
Приемы документального контроля	Синтаксический (формальный) контроль – это выявление правильности форм документов и корректности написания реквизитов, а также установление в документах: – неоговоренных исправлений; – подчисток, дописок; – подлинности подписей должностных и материально ответственных лиц и т.п. Содержательный контроль. Арифметический контроль (пересчет)

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 4****Определение содержания аудиторских процедур в соответствии с МСА****Table 4****Determination of the content of audit procedures in accordance with ISA**

№	Название стандарта	Характеристика аудиторских процедур
200	Основные цели независимого аудита и проведение аудита в соответствии с МСА	При планировании и проведении аудита аудиторы определяют наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в МСА, оценивают собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет их достаточности и надежности
230	Аудиторская документация	В аудиторской документации отражаются аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объем выполненных дополнительных аудиторских процедур
315	Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения	Процедуры оценки рисков проводятся в целях понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, направленные на выявление и оценку рисков существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки
330	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски	Включают тесты средств контроля и процедуры проверки по существу: детальные тесты видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, аналитические процедуры; применение автоматизированных способов аудита. Процедуры общего характера и последующие
500	Аудиторские доказательства	Аудиторские процедуры могут проводиться в качестве процедур оценки риска, тестирования средств контроля или процедур проверки по существу – в зависимости от ситуации, в которой они применяются аудитором
501	Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях	Проведение аудиторских процедур, нацеленных на выявление претензий и судебных разбирательств с участием организации, проверки существования и состояния запасов и представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности

505	Внешние подтверждения	Решение о необходимости применения процедуры внешнего подтверждения принимает аудитор. Например, аудитор может уделить больше внимания получению доказательств непосредственно от третьих лиц или получению подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников, контролируя весь цикл подготовки запросов о внешнем подтверждении
520	Аналитические процедуры	Аналитические процедуры означают оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями. Аналитические процедуры проверки по существу обычно более применимы к большим объемам операций
530	Аудиторская выборка	Применение аудиторских процедур с использованием статистического и нестатистического подхода при формировании аудиторской выборки и отборе ее элементов, тестирования средств контроля и детального тестирования по существу, а также при оценке результатов аудиторской выборки

Источник: составлено на основе материалов<sup>36, 37</sup>

Source: Authoring, based on the materials of sources<sup>36, 37</sup> (In Russ.)

#### Таблица 5

#### Основные критерии характеристики аудиторских процедур по МСА

Table 5

#### The main criteria for the characteristics of audit procedures according to ISA

Назначение	Вид	Срок проведения	Объем
Тестирование средств контроля. Процедуры проверки по существу	Инспектирование, наблюдение, опрос, подтверждение, пересчет, повторное применение средства контроля или аналитическая процедура	Момент проведения, а также период или дата, к которым применимы соответствующие аудиторские доказательства	Количество действий, которые надо выполнить, например, размер аудиторской выборки или количество наблюдений за тем или иным контрольным действием

Источник: составлено на основе МСА 315 и МСА 330<sup>38, 39</sup>

Source: Authoring, based on ISA 315 and ISA 330

<sup>36</sup> О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н. URL: <http://base.garant.ru/71535946/>

<sup>37</sup> О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 09.11.2016 № 207н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207277/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207277/)

<sup>38</sup> О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н. URL: <http://base.garant.ru/71535946/>

<sup>39</sup> О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 09.11.2016 № 207н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207277/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207277/)

## Список литературы

1. Данилевский Ю.А. Становление аудита в России // Бухгалтерский учет. 1995. № 5. С. 39–42.
2. Азарская М.А. Теоретические основы аудита: предмет и метод // Экономические науки. 2009. № 7. С. 297–301. URL: <https://docplayer.ru/43543987-Teoreticheskie-osnovy-audita-predmet-i-metod.html>
3. Алборов Р.А., Концевая С.М. Экспресс-аудит достоверности данных бухгалтерского учета // Финансовый менеджмент. 2011. № 4. С. 136–143.
4. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Проблемы развития методологии, метода и методики аудита // Международный бухгалтерский учет. 2015. Т. 18. Вып. 36. С. 47–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-razvitiya-metodologii-metoda-i-metodiki-audita>
5. Козменкова С.В., Кемаева С.А. Аудит: проблемные вопросы и пути развития // Международный бухгалтерский учет. 2015. Т. 18. Вып. 3. С. 31–43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-problemnye-voprosy-i-puti-razvitiya>
6. Алтухова Н.В. Получение аудиторских доказательств и их оценка в соответствии с Международными стандартами аудита // Аудиторские ведомости. 2017. № 1-2. С. 6–16.
7. Баранов П.П. К вопросу о необходимости формирования научной теории аудита // Вестник НГУЭУ. 2013. № 4. С. 84–100.
8. Бычкова С.М. Доказательства в аудите: монография. М.: Финансы и статистика, 1998. 176 с.
9. Пожарицкая И.М. Развитие собственного методического инструментария аудита // Аудитор. 2017. Т. 3. № 5. С. 18–23. URL: [https://doi.org/10.12737/article\\_5922adcc63d933.11807410](https://doi.org/10.12737/article_5922adcc63d933.11807410)
10. Скобара В.В. Аудит: методология и организация: монография. М.: Дело и сервис, 1998. 576 с.
11. Ситнов А.А. Метод операционного аудита // Аудиторские ведомости. 2007. № 3. С. 3–12.
12. Соколов Я.В. Десять постулатов аудита // Бухгалтерский учет. 1993. № 11. С. 36–38.
13. Кочинев Ю.Ю., Ашрафф А. Требования, предъявляемые к аудиту финансовой отчетности международными стандартами // Аудитор. 2016. Т. 2. № 11. С. 49–64. URL: <https://doi.org/10.12737/22837>
14. Якимова В.А., Радомский В.С. Применение аналитических процедур для формирования аудиторской выборки в ходе проверки расчетов с персоналом по оплате труда // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. № 15. С. 897–916. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.15.897>

## Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## FORMATION OF THE UP-TO-DATE PARADIGM OF AUDIT AS APPLIED SCIENCE

Yuliya V. ZHIL'TSOVA<sup>a</sup>, Svetlana A. KEMAEVA<sup>b</sup>, Svetlana V. KOZMENKOVA<sup>c,\*</sup>,  
Tat'yana S. MASLOVA<sup>d</sup><sup>a</sup> National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
Gilcova\_Julya@mail.ru  
ORCID: not available<sup>b</sup> National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
s.kemaeva@mail.ru  
ORCID: not available<sup>c</sup> National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
skozmenkova@yandex.ru  
ORCID: not available<sup>d</sup> National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
maslova-finfak@mail.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

**Article history:**Received 5 September 2018  
Received in revised form  
7 September 2018  
Accepted 10 September 2018  
Available online  
14 September 2018**JEL classification:** M42**Keywords:** auditing method,  
paradigm, methodology,  
International Standards on  
Auditing, ISAs**Abstract****Subject** This article attempts to answer the question whether the audit is an independent science. It examines the auditing method both from the scientific point of view and the point of view of practice.**Objectives** The article aims to explore the method of auditing as applied science, the set of its methods and techniques, to form a modern auditing paradigm.**Methods** For the study, we used a comparative analysis, induction, deduction, and analogy.**Results** The article justifies the audit as a science, which has philosophical, scientific and special methods of cognition in its composition. It formulates the principles of auditing as a science and analyzes the scientific and special methods used in the audit. The article offers to subdivide special methods used in conducting audits, concerning the content of other sciences, as well as methods and techniques presented in the International Standards on Audit.**Conclusions and Relevance** The article says that audit as applied science can function optimally in conditions of modern paradigm formation, the most important parts of which are methods, principles, and techniques. The development of the audit is based to a large extent on the application of the achievements of other sciences. The results of this article can be applied in the theory and practice of audit, and financial control.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Zhil'tsova Yu.V., Kemaeva S.A., Kozmenkova S.V., Maslova T.S. Formation of the Up-to-Date Paradigm of Audit as Applied Science. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 9, pp. 1037–1049.<https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1037>**References**

1. Danilevskii Yu.A. [Formation of audit in Russia]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1995, no. 5, pp. 39–42. (In Russ.)

2. Azarskaya M.A. [Theoretical bases of audit: a subject and a method]. *Ekonomicheskie nauki = Economic Sciences*, 2009, no. 7, pp. 297–301. URL: <https://docplayer.ru/43543987-Teoreticheskie-osnovy-audita-predmet-i-metod.html> (In Russ.)
3. Alborov R.A., Kontsevaya S.M. [Expedited audit of the reliability of accounting data]. *Finansovyi menedzhment = Financial Management*, 2011, no. 4, pp. 136–143. (In Russ.)
4. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. [Problems of developing the methodology and techniques of audit]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 36, pp. 47–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-razvitiya-metodologii-metoda-i-metodiki-audita> (In Russ.)
5. Kozmenkova S.V., Kemaeva S.A. [Audit: critical issues and development paths]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 3, pp. 31–43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-problemnye-voprosy-i-puti-razvitiya>
6. Altukhova N.V. [Obtaining audit evidence and evaluation of them in accordance with international auditing standards]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 1-2, pp. 6–16. (In Russ.)
7. Baranov P.P. [To the question of need of formation of the scientific theory of audit]. *Vestnik NGUEU = Vestnik NSUEM*, 2013, no. 4, pp. 84–100. (In Russ.)
8. Bychkova S.M. *Dokazatel'stva v audite: monografiya* [Evidence in the audit: a monograph]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1998, 176 p.
9. Pozharitskaya I.M. [Development of own methodical audit instrumentation]. *Auditor*, 2017, vol. 3, no. 5, pp. 18–23. (In Russ.) URL: [https://doi.org/10.12737/article\\_5922adcc63d933.11807410](https://doi.org/10.12737/article_5922adcc63d933.11807410)
10. Skobara V.V. *Audit: metodologiya i organizatsiya: monografiya* [Audit: methodology and organization: a monograph]. Moscow, Delo i servis Publ., 1998, 576 p.
11. Sitnov A.A. [A method of operational audit]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2007, no. 3, pp. 3–12. (In Russ.)
12. Sokolov Ya.V. [Ten postulates of audit]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1993, no. 11, pp. 36–38. (In Russ.)
13. Kochinev Yu.Yu., Ashraff A. [Requirements Applicable to Audit of Financial Statements by International Standards]. *Auditor*, 2016, vol. 2, no. 11, pp. 49–64. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.12737/22837>
14. Yakimova V.A., Radomskii V.S. [Using the analytical procedures to form audit sampling in the audit of wage settlements]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 15, pp. 897–916. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.15.897>

### Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.