

**Письмо в редакцию журнала «Аудиторские ведомости» по поводу плагиата**

1. В 12-ом номере журнала «Аудиторские ведомости» за 2009 г. была опубликована статья Петровой В.И. «Концепция аудита: основные элементы», которая представляет собой явный и почти стопроцентный плагиат из моей книги с Голосовым 2005 года. В связи с этим мною в редакцию указанного журнала было послано письмо с двумя материалами: один развернутый – для вывешивания на сайте журнала и второй сокращенный – для публикации в самом журнале (Stat10-31 и Stat10-34 соответственно). Ниже приводятся оба.

Stat 10-31

Уважаемая редакция!

В 12-ом номере журнала за 2009 г. помещена статья В.И. Петровой «Концепция аудита: основные элементы». Между тем весь ее текст представляет собой почти дословный плагиат из книги О.В. Голосова и Е.М. Гутцайта «Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис», выпущенной издательством «Бухгалтерский учет» в 2005 году. И если первую часть моего письма можно назвать «О плагиате как поступке», то вторую часть письма логично назвать «О плагиате как явлении».

**1. О плагиате как поступке**

Чтобы убедиться в плагиаторском характере статьи Петровой В.И. достаточно посмотреть на приводимую ниже таблицу.

Табл. 1

№ п/ п	Положение в статье Петровой В.И.	№ стр ани цы в жур нал е	Положение в книге Голосова О.В. и Гутцайта Е.М.	№ стр а- ниц ы в кни ге	При ме- чани е
1	2	3	4	5	6
1.	В настоящее время аудит, характеризуемый многоуровневым регулированием, разнообразием деятельности, большим числом участников, различием их интересов, можно отнести к большим системам. Большие системы возникают зачастую спонтанно, без ясной продуманной стратегической программы как реакция на предлагаемые условия.	3	(То, что аудит с его многоуровневым нормативным регулированием, разнообразием аудиторской деятельности, обилием различных его участников, столкновением их интересов и т. п. можно считать большой системой, доказывать, пожалуй, излишне.) Возникают большие системы, зачастую, спонтанно, без стратегически продуманной и ясной программы, как реакция на влечение времени.....	15	

2.	Отечественный аудит и как науку, и как сферу практической деятельности можно считать сложившимся, а копирование западного опыта уже близко к исчерпанию.	3	..... отечественный аудит и как науку и как сферу практической деятельности можно считать уже состоявшимися, а возможности догоняющего развития на базе масштабного копирования западного опыта – близкими к исчерпанию.	15	
3.	Использование западного опыта в теоретическом развитии отечественного аудита ограничено. В странах с развитой рыночной экономикой существуют различия в регулировании аудита (главенствующая роль общественных объединений в США, преобладание государственного регулирования аудита во Франции). В настоящее время значение теории для российского аудита важнее, чем для западного.	3	Ограниченные возможности использования западного опыта в теоретическом осмыслении отечественного аудита (при всей колоссальной важности такого использования), связаны, кроме завершения этапа становления нашего аудита, по меньшей мере, еще с тремя причинами. Во-первых, в странах с развитой рыночной экономикой существуют более или менее значительные различия в аудите, отражающие, в частности специфические особенности соответствующих стран; в качестве примера приведем главенствующую роль общественных объединений в регулировании аудита в США и преобладание государственного регулирования аудита во Франции..... В-третьих, надо согласиться с Я.В. Соколовым и С.М. Бычковой, что из-за специфики отечественного менталитета (актуальности	15-16	См. Комментарий 1

			теории в любом деле) значение теории, несомненно, важнее для российских аудиторов чем для западных [ 4, с. 15 ] .		
4.	Без единой концепции принимаемые решения различных аудиторских проблем окажутся неисследованными, противоречивыми и неэкономичными. Концепция аудита необходима для разработки перспективной программы развития отдельных аудиторских организаций, общественных аудиторских объединений и государственных органов, регулирующих аудиторскую деятельность.	4	В итоге, решения различных конкретных проблем, не базирующиеся на единой концепции, имеют большие шансы оказаться несистемными, непоследовательными, чрезвычайно противоречивыми и неэкономичными..... Во- вторых, концепция аудита может стать серьезным подспорьем для руководителей аудиторской фирмы при разработке перспективной программы ее развития в условиях острой конкуренции на рынке аудиторских услуг, поскольку она помогает прогнозировать развитие аудита и обостряет интуицию руководителей в этом аспекте. То же самое можно сказать о руководителях государственных органов регулирования аудиторской деятельности и общественных аудиторских объединений.	16	

5.	<p>Термин «аудит» на практике связан с тремя различными понятиями – наука, предпринимательская деятельность и проверка конкретного экономического субъекта. Поэтому трактовать цель аудита как выражение аудиторскими организациями своего принципиального мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, на наш взгляд, недостаточно точно. Прежде всего принятая формулировка понятия аудита никак не относится к науке об аудите, цель которой состоит в теоретическом исследовании предметной области аудита с выходом на практические рекомендации.</p>	4	<p>Термин “аудит“ надо уточнить и в другом ракурсе. На практике он относится к трем различным понятиям: наука, предпринимательская деятельность, конкретная аудиторская проверка.....</p> <p>..... формулировка цели аудита как выражение аудиторскими организациями своего принципиального мнения о достоверности бухгалтерской отчетности является, на наш взгляд, по меньшей мере неточной. Начнем с того, что термин «аудит» - как подробно описывалось в предыдущем разделе - на практике относится к трем различным понятиям: наука, предпринимательская деятельность, проверка конкретного экономического субъекта. Что касается аудита как науки, то заведомо ясно, вышеприведенная формулировка никак к нему не относится; цель данной науки – да и большинства других наук тоже – теоретическое исследование предметной области с выходом на практические рекомендации.</p>	18, 31	
----	--	---	---	--------	--

6.	<p>В России в 1997 г. была утверждена концепция развития бухгалтерского учета. Как ее продолжение были предложены три концепции развития бухгалтерского учета в среднесрочной перспективе (Минфина России, Минэкономразвития России и ФКЦБ России). Что касается аудита, то его предстоит еще долго строить, поэтому и необходима концепция его дальнейшего развития.</p>	4	<p>.....наличие с 1997 года утвержденной концепции бухгалтерского учета (ее важность подчеркивается не только признаниями, что она сыграла определенную роль в реформировании отечественного бухгалтерского учета, но и тем обстоятельством, что как ее продолжение были предложены три концепции развития бухгалтерского учета в среднесрочной перспективе – Минфина РФ, Минэкономразвития и ФКЦБ) и отставание аудита по этой линии.</p> <p>Поэтому и с учетом того, что здание российского аудита еще долго предстоит строить и совершенствовать, чем дальше тем больше ощущается острая желательность его концепции.....</p>	16-17	
7.	<p>Заметим, что в отечественной литературе отсутствует общепринятое определение термина «концепция».</p> <p>С.И. Ожеговым концепция определяется как система взглядов на</p>	4	<p>В отечественной литературе – не только в аудиторской - отсутствует общепринятое определение термина «концепция».....</p> <p>С. И. Ожегов [5, с. 294] определяет концепцию как “систему взглядов на что-нибудь“. В [6, с. 333 - 334] концепция определяется как “система взглядов на</p>	17, 17	См. Комментарий 2

	процессы и явления в природе и обществе.		процессы и явления в природе и обществе“.		
8.	В литературе встречаются предложения рассматривать аудит в узком и широком смысле слова. В узком смысле это аудит бухгалтерской отчетности, а в широком – все другие виды проверки различных сторон хозяйственной деятельности экономического субъекта.	4	На наш взгляд, самым удачным представляется встречающееся в литературе предложение говорить об аудите в узком и в широком смысле слова, причем в первом случае понимается аудит бухгалтерской отчетности, а во втором – как он, так и другие виды проверок различных сторон хозяйственной деятельности.	18	
9.	Сначала мы обратимся к концепции аудита в узком смысле, а потом перейдем к рассмотрению более сложной конструкции аудита в широком смысле, который охватывает различные по целям и характеру аудиторские услуги.	4	Говоря о концепции аудита, будем иметь в виду аудит в узком смысле слова. Концепция аудита в широком смысле слова представляется гораздо более сложной и вряд ли продуктивной конструкцией ввиду того, что аудит в широком смысле слова охватывает разнообразные и резко отличающиеся по целям и характеру услуги. Однако иногда рассмотрение концептуальных вопросов аудита в узком смысле слова требует учета существования	19	

			и характера сопутствующих ему услуг.		
10.	<p>Исследуя роль концепции аудита как науки, можно допустить <b>четыре уровня научных направлений</b>. На первом уровне, относящемся к общим наукам (математике, физике и т.д.), следует назвать философию науки, в которой раскрываются философские идеи этих наук. На втором уровне концепции формулируются общесистемные основы науки. На третьем уровне излагаются теоретические основы науки, ее конкретные положения. И только на четвертом уровне даются рекомендации к практическому осуществлению аудита. В настоящее время, к сожалению, именно четвертому уровню уделяется основное внимание. Такая же ситуация характерна и для науки о бухгалтерском</p>	4-5	<p>Чтобы лучше уяснить место и роль концепции, можно с известным упрощением представить четыре уровня научных представлений. На первом – самом абстрактном – располагается философия науки, философские вопросы рассматриваемой науки и т.п.; такие конструкции применяются обычно лишь к достаточно общим наукам – математика, физика и т.д. (хотя в свое время в китайской прессе можно было встретить статью под названием “Философские вопросы торговли арбузами в крупных городах”), да и то в последнее время все реже. Второй уровень – это концепция, парадигма, общесистемные основы или т.п. Третий - теоретические основы рассматриваемой науки, ее конкретные научные положения. И наконец на четвертом уровне располагаются практические выводы и рекомендации; к сожалению, именно ему обычно (в том числе и в отечественном аудите) уделяется явно завышенное внимание – причем за счет</p>	19-20	См. Комментарий 3



	<p>учете. Прикладные концептуальные разработки по методологии аудита значительно отстают, преобладают же комментарии и консультации к действующим нормативно-правовым документам по аудиту. Потому еще рано говорить о философии аудита (хотя Дж. К. Робертсон и Р. Адамс признают это). Очевидно, мы можем считать, что роль фундамента науки выполняет концепция, которую надо формировать.</p>		<p>остальных уровней. (Похожая ситуация отмечалась в [9, с. 8] применительно к бухгалтерскому учету: преобладание в литературе консультаций и комментариев в ущерб концептуальным и прикладным разработкам по методике бухгалтерского учета.) Ввиду вышеизложенного нам кажется неудачным говорить о философии аудита (хотя этот термин встречается у Адамса в [10, с. 92] и Робертсона), а роль фундамента аудиторской науки логично отнести ее концепции или т.п.</p>		
11.	<p>Решение конкретной проблемы предполагает три возможных варианта:</p> <p>положения концепции полностью «выстраивают» решение проблемы;</p> <p>положения концепции раскрывают роль ограничений, исключаящих</p>	5	<p>Затрагивая тонкий механизм взаимодействия концепции аудита и решения конкретной проблемы, можно предположить три варианта развития событий. В первом (повидимому, исключительно редком) положения концепции полностью «выстраивают» решение проблемы. Во втором они играют роль ограничений, отсекающих нерациональные решения,</p>	20-21	

<p>нерациональные решения;</p> <p>положения концепции не находят удовлетворительного «неконцептуального» решения, при этом необходимо найти причины отхода от концепции.</p> <p>Например, ввиду слабости этического механизма регулирования в современных российских условиях при решении проблемы независимости аудитора исходят в основном из административного и экономического механизмов регулирования. Что касается этических кодексов, то им придается роль вспомогательных инструментов.</p>	<p>сужая тем самым их реальное количество – но не до единственного. И наконец, в третьем варианте многогранная и не желающая вписываться в абстрактные схемы действительность ломает все вытекающие из концепции решения (наличие различного рода уважительных причин и т.д.); при этом удовлетворительное «неконцептуальное» решение найти обычно можно, но надо ясно понимать причины отхода от концепции.....</p> <p>Проиллюстрируем типичное взаимодействие концепции и решение конкретной проблемы. Вывод раздела 1.5 о слабости этического механизма регулирования в современных российских условиях и целесообразности сочетания сильных механизмов: административного и экономического - наталкивает исследователя при решении проблемы независимости аудитора на тщательный анализ лишь вариантов решения с доминированием административного или доминированием экономического механизмов</p>		
--	--	--	--

			(пусть в разной степени и форме), рассматривая этические кодексы и т.п. только как вспомогательный инструмент, которому следует уделять гораздо меньше внимание.		
12.	<p>Как нам представляется, концепция аудита должна исходить из концепции финансового контроля в Российской Федерации. Такая концепция должна охватывать:</p> <p>частные и государственные предприятия, федеральные и региональные структуры;</p> <p>ревизию, аудит, внутренний контроль.</p> <p>Однако общей концепции финансового контроля, по существу, нет и вряд ли в ближайшее время она будет создана. Этому мешают трудности научно-методического характера и интересы отдельных</p>	5	<p>Этот же путь естественен и для создания концепции аудита.</p> <p>Дело в том, что конечно хорошо было бы при ее построении отталкиваться от концепции финансового контроля в РФ. Такая концепция должна была бы охватывать частные и государственные предприятия, федеральные и региональные структуры, ревизию, аудит, внутренний контроль и другие формы финансового контроля и т.д. Но общей концепции финансового контроля нет и в ближайшее время вряд ли она будет в нашей стране создана: и трудности научно-методологического характера огромны и на интересы влиятельных кругов создание такой концепции неизбежно натолкнулось бы. Да и кроме того перед ее созданием надо прояснить вопросы управления нашей</p>	21-22	См. Комментарий 4

	<p>управленческих кругов.</p> <p>Формированию общей концепции контроля должно предшествовать прежде всего создание концепции эффективного рационального управления экономикой.</p>		<p>экономикой, к которым вопросы финансового контроля относятся как часть к целому (а еще лучше - создать концепцию управления экономикой).</p>		
13.	<p>Создаваемая концепция аудита должна, по нашему мнению, включать <b>следующие разделы:</b></p> <p>    модель функционирования экономического субъекта и место в ней аудита;</p> <p>    функционирование аудита как инфраструктурной отрасли рыночной экономики;</p> <p>    интересы в аудите;</p> <p>    регулирование аудиторской деятельности;</p> <p>    взаимодействие аудита с другими науками (бухгалтерский учет,</p>	5	<p>Концепция аудита, на наш взгляд, должна состоять из следующих разделов: модель функционирования экономических субъектов и место аудита в ней;</p> <p>аудит как инфраструктурная отрасль рыночной экономики и ее функционирование;</p> <p>интересы в аудите;</p> <p>регулирование аудиторской деятельности;</p> <p>взаимодействие аудита с другими науками (бухгалтерский учет, теория вероятностей и т.д. ).</p> <p>С другой стороны в концепцию не включены многие другие вопросы, например подготовка и переподготовка кадров; это, на наш взгляд, не блок</p>	22	

	<p>статистика, финансы и др.), т.е. рассмотрение аудита на основе институционального подхода.</p> <p>Мы не включаем в концепцию многие вопросы, например подготовку и переподготовку кадров, ввиду того, что они представляются не блоками концепции, а практическими задачами, решаемыми на ее базе.</p> <p>Прежде всего, на наш взгляд, постулаты аудита не могут играть роль концептуального фундамента в аудите.</p>		<p>концепции, а решаемая на ее базе проблема аудита.</p> <p>Иногда высказывается мнение, что на роль концептуального фундамента в аудите могут претендовать т.н. постулаты аудита; в первую очередь обычно имеются в виду восемь постулатов Мауца и Шарафа....</p>		
14.	<p>Постулаты следует рассматривать как рекомендации аудитора по практическому проведению аудита в различных ситуациях. Они не затрагивают вопросы места аудита в системе обработки экономической информации, регулирования</p>	5-6	<p>Так что постулаты аудита это, на наш взгляд, эвристические рекомендации аудитору по практическому поведению в различных ситуациях. Они никак не затрагивают вопросы места аудита в системе обработки экономической информации и среди отраслей рыночной экономики, регулирования аудиторской деятельности, взаимоотношения с другими науками и прочие бесспорно</p>	23	

	<p>аудиторской деятельности, установления взаимоотношений с другими науками. Однако в целом это часть концептуального фундамента аудиторской науки.</p>		<p>концептуальные вопросы аудита. В лучшем случае их, по нашему мнению, можно считать лишь частью – причем далеко не самой важной – концептуального фундамента аудиторской науки.</p>		
15.	<p>Целью аудита является <b>оценка достоверности бухгалтерской отчетности</b> проверяемого экономического субъекта. Безусловно, желательно, чтобы эта оценка была безошибочной, однако современный методический инструментарий пока еще такой возможности не предоставляет (практически допускается ненулевая вероятность ошибочного аудиторского заключения, т.е. аудиторский риск).</p> <p>Последовательная реализация</p>	6	<p>Целью аудита (см. в этом разделе ниже), является оценка достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта. Исходя из места аудита в обработке экономической информации, желательно иметь эту оценку безошибочной, однако методический арсенал аудита такой возможности не предоставляет (здесь не важно, отсутствует ли такая возможность вообще или же в принципе она существует, но при колоссальных и заведомо неприемлемых затратах аудиторского времени). Приходится допускать ненулевую вероятность ошибочного аудиторского заключения, т.е. аудиторский риск.....</p> <p>Так или иначе, но в итоге последовательная реализация системного подхода к построению концепции аудита предполагает предварительное</p>	24	

	<p>системного подхода к построению концепции аудита предполагает рассмотрение его в составе более общей системы, в которую входит аудит как одно из ее информационных звеньев с позиций интересов всей системы.</p>		<p>рассмотрение более общей системы, в которую аудит входит как одно из ее звеньев, и работы этого звена с позиций интересов всей системы.</p>		
16.	<p>В процессе деятельности экономического субъекта формируются данные для первичной отчетности и неформальная информация, к которой относятся сведения о компетенции руководителей предприятия. На базе первичной отчетности создается небухгалтерская информация, в числе которой оперативная отчетность, различные натуральные показатели.</p>	6	<p>Экономический субъект порождает не только исходные данные для первичной отчетности (ПО), но и иную информацию И1: неформализованную (например, многие сведения о компетентности его руководства), плановую и т.д. Аналогично, на базе ПО порождается не только бухгалтерская отчетность (БО), но и небухгалтерская информация И2: оперативная отчетность, различные натуральные показатели и т.п.</p> <p>Бухгалтерская отчетность может подвергаться в дальнейшем оценке ее достоверности (блок ОД); это реализуется через аудит для негосударственных</p>	25-26	

	<p>Оценка достоверности отчетности реализуется через аудит (для негосударственных организаций) и контрольно-ревизионные проверки (для государственных организаций). Сама концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу рассматривает аудит как основу для системы контроля за качеством бухгалтерской отчетности, при этом надзорной деятельности уполномоченных государственных органов отводится вспомогательная роль. На наш взгляд, несмотря на сходство и различие аудита и ревизии, необходимо найти возможности для обеспечения их взаимодействия и взаимообогащения.</p>	<p>организаций и контрольно-ревизионные проверки для государственных - хотя в последнее время эта схема несколько усложнена. ( Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу рассматривает аудит как основу системы контроля качества бухгалтерской отчетности, отводя вспомогательную роль надзорной деятельности уполномоченных государственных органов и другим факторам [ 12, п. 2.4 ]. ) Сходство, различие, возможности методического взаимообогащения аудита и ревизии являются, на наш взгляд, предметом отдельного исследования.....</p>		
--	--	--	--	--



17.	<p>При осуществлении аудиторских проверок дается аналитическая оценка деятельности экономического субъекта. На выходе получается результативная аналитическая информация о финансовом состоянии экономического субъекта, принимаются решения и производятся прогнозные расчеты различных экономических показателей с использованием разных сценариев. Блок принятых решений оказывает управленческие воздействия на экономические субъекты, причем эти воздействия носят не только оперативный но и стратегический характер.</p>	6	<p>Далее последняя подвергается необходимому анализу (например, сравнению с данными предыдущего периода), при котором могут быть использованы некоторые сведения из И1 и И2 (И6 и И7 соответственно); на выходе блока АН получается результативная аналитическая информация И5. Иногда решения принимаются прямо по ней, но нередко на ее основе проводятся прогнозные расчеты различных экономических показателей, прорабатываются разные сценарии развития ЭС на качественном уровне и т.д..... Блок Р вырабатывает управленческие воздействия на ЭС. Если решение принимается его руководством, то оно может носить характер и оперативного управления и касается стратегических - например, инвестиционных - вопросов.</p>	26-27	
18.	<p>.....В современных условиях развития экономики страны ввиду острого</p>	6	<p>В современных условиях РФ ввиду острого инвестиционного голода представляется</p>	29	

<p>инвестиционного голода целесообразно направить бухгалтерский учет и аудит на обслуживание интересов потенциальных инвесторов и налоговых органов. Что касается мелкого инвестора – основы нарождающегося среднего класса, то он имеет гораздо меньше возможностей проводить оценку достоверности бухгалтерской отчетности и ее анализ, нежели крупный. Крупный инвестор может для этих целей содержать специальные подразделения, использовать услуги консалтинговых фирм. Эти обстоятельства говорят о необходимости и целесообразности проведения политики сильного вмешательства со стороны государства во взаимоотношения экономических субъектов с</p>	<p>целесообразным крен бухгалтерского учета и аудита на обслуживание интересов потенциальных инвесторов и налоговых органов. При этом надо иметь в виду, что мелкий инвестор - основа нарождающегося среднего класса - имеет гораздо меньше возможностей проводить оценку достоверности бухгалтерской отчетности и ее анализ нежели крупный; тот может содержать специальные подразделения, прибегать к услугам консалтинговых фирм, владеть крупным пакетом акций данного ЭС или даже иметь своих представителей в его руководстве и т. д..... Из этого следует общественный характер аудиторской деятельности и тенденции к целесообразности политики сильного вмешательства со стороны государства во взаимоотношения ЭС с аудиторскими организациями.....</p>		
--	---	--	--

	аудиторскими организациями.				
19.	<p>Аудит следует рассматривать не только как инструмент измерения достоверности бухгалтерской отчетности, но и как <b>инструмент повышения ее качества.</b> Ведь аудиторы выявляют искажения в отчетности, которые рекомендуют устранить, проводят консультации непосредственно в процессе аудиторской проверки. Сам факт возможности аудиторских проверок заставляет персонал вести учет более профессионально.</p>	7	<p>С другой стороны аудит является не только инструментом измерения достоверности бухгалтерской отчетности, но и инструментом ее повышения. Во-первых, аудиторы выявляют искажения бухгалтерской отчетности и нарушения требований нормативных документов по ведению бухгалтерского учета, которые устраняются либо во время аудиторских проверок либо после их завершения..... В- третьих, сам факт неизбежных (для субъектов обязательного аудита) или весьма вероятных (в случае инициативы ЭС, которая возможна по разнообразным причинам - от предстоящей вторичной эмиссии акций до проверки деятельности бухгалтерии по желанию его директората или собственников) аудиторских проверок в будущем подталкивает персонал ЭС к более тщательному профессиональному ведению бухгалтерского учета.</p>	31	
20.	<p>В концепции должны найти отражение <b>конкурентные</b></p>	7	<p>Рассмотрим теперь конкурентные позиции аудиторских организаций на различных стадиях обработки экономической</p>	33, 35	

	<p><b>позиции аудиторских организаций.</b></p> <p>Основными их соперниками являются консалтинговые фирмы, которые, по существу, являются аналитическими, а также экономические отделы солидных средств массовой информации. В отношении анализа, роль которого по мере развития рыночной экономики будет повышаться, отметим, что здесь конкуренция аудиторским фирмам возможна со стороны самих экономических субъектов, которые развивают сети и аналитические службы, а также и со стороны консалтинговых фирм.</p>		<p>информации в рамках информационного звена (см. рис. 1.1) . Основными их соперниками здесь являются консалтинговые фирмы, (которые ввиду общего характера их деятельности лучше было бы, на наш взгляд, называть аналитическими), а в ряде случаев экономические отделы солидных средств массовой информации и т.п..... Здесь можно прогнозировать конкуренцию аудиторам как со стороны самих ЭС, которые могут создавать и развивать свои аналитические службы, так и со стороны консалтинговых фирм.....</p>		
21.	<p>В дальнейшем представляется целесообразным <b>расширить контрольные функции аудитора.</b> При этом речь идет о переходе от проверки соответствия между</p>	7	<p>Описанные выше рассуждения про целесообразность расширения функций аудитора находятся в русле господствующих представлений о развитии международного и отечественного аудита, лишь</p>	38-39	См. комментарий 5

<p>ведением бухгалтерского учета и нормативными актами к оценке финансового состояния экономического субъекта, анализу его деятельности и оценке перспективного развития. Другими словами, необходим переход от аудита подтверждающего к аудиту подтверждающе-аналитическому. При этом рассматриваются три теории контроля аудита: адекватности, контролинга и консалтинга.</p> <p>Согласно теории адекватности контроля задача состоит в раскрытии допущенных ошибок в отчетности и защите собственности владельцев предприятия.</p> <p>Согласно теории контролинга задача состоит в проверке и улучшении внутреннего контроля на проверяемом</p>	<p>слегка формализуя эти представления на базе рисунка 1.1. По существу о таком расширении идет речь, когда говорят о необходимости перехода от проверки соответствия ведения бухгалтерского учета нормативным актам к оценке финансового состояния экономического субъекта, анализу его деятельности и оценке перспектив его развития [28, с.76]. В других терминах такие представления высказываются, когда говорят о необходимости перехода от подтверждающего аудита (характерного для Запада 40-50-ых годов прошлого века) в нашей стране к подтверждающе – аналитическому [29, с.6].</p> <p>С этих позиций полезно, по нашему мнению, рассматривать и три теории аудита: адекватности, контроллинга, консалтинга ………, подробно и в историческом ракурсе описанных в [4, с.15-16]. Действительно, согласно первой теории задача аудита состоит, грубо говоря, в раскрытии вольных или невольных ошибок, проникших в проверяемый отчет, и защите</p>	
--	--	--

	<p>предприятию.</p> <p>Согласно теории консалтинга задача состоит в анализе эффективности работы предприятия и формировании менеджерами рекомендаций собственникам для повышения эффективности деятельности.</p> <p>Все три теории контроля дополняют друг друга. Следование им всем одновременно позволит обогатить аудит интеллектуально.</p>		<p>собственности владельцев предприятия. Согласно второй – в проверке и улучшении внутреннего контроля на проверяемом предприятии. Согласно третьей – в анализе эффективности работы предприятия и его менеджеров с вытекающими из этого анализа рекомендациями собственникам.....</p> <p>Поэтому мы согласны с основным выводом из [4, с.17] , что постановка вопроса «какая из трех названных теорий аудита правильна ?» некорректна и что все они дополняют друг друга; следование им всем одновременно (вопрос в акцентах) обогатит аудит как интеллектуально, так и меркантильно.</p>		
22.	<p>Важным направлением формирования концепции аудита является рассмотрение его как <b>инфраструктурной отрасли рыночной экономики.</b></p> <p>Совокупность организаций, осуществляющих аудит, вместе с государственными и общественными</p>	7-8	<p><b>1.3. Аудит как инфраструктурная отрасль рыночной экономики</b></p> <p>Совокупность организаций, осуществляющих аудит, вместе с государственными и общественными органами его регулирования можно рассматривать как отрасль рыночной экономики; для упрощения анализа мы здесь временно отвлекаемся от наличия в деятельности аудиторских организаций услуг, сопутствующих</p>	40-42	

<p>органами его регулирования можно рассматривать как отрасль рыночной экономики. Для аудита характерны все отраслеобразующие признаки: организационная обособленность и хозяйственная самостоятельность организаций, основной деятельностью которых является аудит; однородность основной продукции (пока мы не принимаем во внимание наличие в деятельности аудиторских организаций услуг, сопутствующих аудиту); схожесть схем логических процессов ее получения.</p> <p>В отличие от аудита в бухгалтерском учете не выполняется первый из перечисленных признаков, поскольку бухгалтерия не обладает хозяйственной самостоятельностью,</p>	<p>аудиту. Действительно, налицо основные отраслеобразующие признаки: организационная обособленность и хозяйственная самостоятельность предприятий, чьей основной деятельностью является аудит; однородность основной продукции; близость технологических процессов ее получения.</p> <p>Здесь требуется ряд ремарок. В бухгалтерском учете не выполняется первый из перечисленных признаков, поскольку бухгалтерия не обладает хозяйственной самостоятельностью, а обычно является структурным подразделением предприятия; ввиду этого ведение бухгалтерского учета не является отраслью, хотя остальные из перечисленных признаков здесь присутствуют..... Допустим, что бухгалтерский учет на всех предприятиях ведется посторонними организациями, которые заключают с предприятиями соответствующие договоры, направляют на них своих специалистов, несут определенную ответственность за качество своей продукции и т.д. (ситуация схожая с аудитом); при таком допущении бухгалтерский</p>		
---	---	--	--

<p>а представляет лишь структурное подразделение предприятия. По этой причине можно полагать, что бухгалтерский учет не является отраслью рыночной экономики. Конечно, можно допустить, что на всех предприятиях бухгалтерский учет ведется посторонними организациями на основе соответствующих договоров. При такой ситуации, схожей с аудитом, бухгалтерский учет стал бы еще одной отраслью рыночной экономики. Однако такой сценарий не подходит для малых предприятий да и вряд ли принес бы пользу организациям, применяющим аутсорсинг, и народному хозяйству.</p> <p>Главным признаком отрасли является однородность основной продукции. Для аудита это –</p>	<p>учет стал бы еще одной отраслью народного хозяйства, хотя никакой пользы последнему это не принесло бы. Впрочем, описанный сценарий не совсем сюрреалистичен и для мелких предприятий вполне возможен.</p> <p>Однородность основной продукции является, пожалуй, главным отраслеобразующим признаком..... В случае аудита это официальные аудиторские заключения, письменная информация аудитора руководству проверяемого экономического субъекта, рекомендации по устранению недостатков в ведении на нем бухгалтерского учета и т.д.</p> <p>Близость технологических процессов получения продукции также является отраслеобразующим признаком..... Технология проведения аудиторских проверок в значительной мере единая; собственно говоря, благодаря этому стало возможным построение и использование весьма близких между собой систем международных и национальных аудиторских стандартов. Можно себе представить, что компьютерный аудит</p>		
--	--	--	--



<p>официальные аудиторские заключения, письменная информация аудитора руководству проверяемого экономического субъекта, рекомендации по устранению недостатков в ведении бухгалтерского учета.</p> <p>Близость технологических процессов получения продукции также является отраслеобразующим признаком. Технология проведения аудиторских проверок в значительной мере едина, что собственно и позволило создать весьма близкие между собой системы международных и национальных аудиторских стандартов. Вряд ли даже широкое использование компьютерных сетей и небольшое число аудиторов на проверяемом</p>	<p>технологически будет сильно отличаться от традиционного (возможно, что при широком использовании компьютерных сетей физическое присутствие аудиторов на проверяемом экономическом субъекте будет сведено к минимуму); тем не менее ясно, что такие различия в технологии не приведут к появлению новой отрасли.</p> <p>Вместо термина «отрасль» часто говорят о секторах рыночной экономики. Например, применительно к банковскому делу обычно используется конструкция «банковский сектор», а не отрасль, хотя все отраслеобразующие признаки здесь выдерживаются. По-видимому, никаких существенных различий - и даже нюансов – между этими терминами нет и дело заключается просто в сложившейся (или складывающейся) традиции; во всяком случае в рамках данной работы мы используем термины «отрасль» и «сектор» применительно к рыночной экономике как синонимы.</p>	
--	---	--

	<p>экономическом субъекте приведут к появлению новой отрасли. Отметим, что в отношении банковского дела обычно используют термин «банковский сектор». Мы не видим различий между термином «отрасль» и «сектор» и поэтому применяем термин «отрасль» к аудиту в целом.</p>				
23.	<p>Наличие сопутствующих услуг в деятельности аудиторских организаций требует внесения некоторых изменений в отраслевую трактовку аудита. Очевидно, как и в макроэкономике, необходимо различать аудит как чистую отрасль (осуществление аудита бухгалтерской отчетности) и как административную отрасль, включающую аудит с добавлением сопутствующих услуг.</p>	8	<p>Наличие разрешенных сопутствующих услуг в деятельности аудиторских организаций несколько меняет общую картину в плане отраслевой трактовки аудита. В макроэкономике различают чистые и хозяйственные (административные) отрасли; первые производят продукцию определенного вида или группу однородных видов продукции; вторые охватывают всю продукцию совокупности родственных предприятий [33, с.248, 310–311]. Ввиду этого следует различать аудит как чистую отрасль (осуществление аудита бухгалтерской отчетности) и</p>	43	См. Комментарии 6

			административную отрасль, включающую в себя всю продукцию аудиторских организаций (т.е. аудит с добавлением сопутствующих услуг).....		
24.	<p>Возникает проблема выделения затрат на собственно аудит и на сопутствующие ему услуги. Наличие отдельных данных по выручке и затратам позволит сравнивать рентабельность аудита с рентабельностью сопутствующих услуг, изучать рентабельность в динамике и в сопоставлении. Хотя уже и сейчас в ряде источников приводится обоснование того, что консалтинг рентабельнее аудита.</p> <p>Отметим, что ни сами аудиторские проверки, ни сопутствующие услуги не создают конечных продуктов, а лишь способствуют их созданию. Поэтому аудит (и как чистая, и</p>	8-9	<p>Более того, теория межотраслевого баланса разработала довольно эффективные методы выделения затрат на выпуск продукции чистой отрасли из всех затрат данной и прочих административных отраслей [34, с.114–115], которые будут, по-видимому, весьма полезны и для аналогичной задачи в аудите, при выделении затрат на собственно аудит и на сопутствующие ему услуги. Разделить же годовой объем реализованных услуг аудиторской организации на аудит и сопутствующие услуги значительно проще; более того, в [32] и т.п. такие данные приводятся. Наличие же отдельных данных по выручке и затратам позволит количественно сравнивать рентабельность аудита с рентабельностью сопутствующих услуг как по одной аудиторской фирме, так и в масштабе страны, проводить такое сравнение в различных разрезах (например, в разрезе крупных, средних и мелких аудиторских организаций), изучать указанные</p>	43-44	См. Комментарий 7

	<p>как административная отрасль) может быть отнесен к отраслям производственной инфраструктуры, к которым традиционно принадлежат транспорт, связь и т.д., а также и к группе новых отраслей (в их числе юридические услуги, консалтинговые услуги, аудит).</p>		<p>рентабельности в динамике и в сравнительном плане между регионами, а также осуществлять постановку и решение массы других аналогичных задач. Пока же такие задачи решаются лишь на качественном уровне; например, в [32, с.12] и ряде других источников указывается по существу, что консалтинг рентабельнее аудита и приводится объяснение этого обстоятельства.</p> <p>Ни сами аудиторские проверки, ни сопутствующие услуги не создают конечных продуктов, а лишь способствуют их созданию. Поэтому аудит (и как чистая и как административная отрасль) может быть отнесен к отраслям производственной инфраструктуры, включающим в себя как традиционные отрасли: транспорт, связь, водоснабжение, теплоснабжение, электроснабжение и т.д., так и группу новых отраслей: юридические услуги, консалтинговые услуги, информационно-вычислительное обслуживание и т.д.; аудит, естественно, попадает во вторую группу.</p>		
--	---	--	---	--	--

25.	<p>.....Аудиторские услуги всегда остаются в рамках инфраструктурных отраслей, лишь способствуя основной деятельности обслуживаемых аудиторами организаций, не вторгаясь прямо в ее осуществление. Сам смысл существования инфраструктурных отраслей заключается в создании условий для лучшего функционирования других отраслей.</p>	9	<p>..... всегда (или почти всегда) аудиторские услуги остаются в рамках инфраструктурных отраслей, лишь способствуя основной деятельности обслуживаемых аудиторами организаций и не вторгаясь прямо в ее осуществление.....</p> <p>.....сам смысл существования инфраструктурных отраслей заключается в создании условий для лучшего функционирования других отраслей.</p>	44-45	
26.	<p>Важной составляющей концепции аудита являются <b>методы оценки внеотраслевых эффектов</b> от изменений в обработке экономической информации. Можно выделить четыре подхода в отношении оценки этих эффектов: построение и анализ схем</p>	9	<p>Методы количественной оценки внеотраслевого эффекта от изменений в обработке экономической информации и ситуация, когда такая оценка невозможна, будут подробно рассмотрены в разделе 10.1. Там будет предложено - в порядке возрастания предпочтительности - пять возможных подходов в отношении оценки этого эффекта: полное игнорирование, построение и анализ схем его</p>	45	

	<p>формирования эффектов;</p> <p>оценки на уровне технических показателей;</p> <p>использование экспертных оценок для стоимостных измерений;</p> <p>применение методов экономики – математического моделирования.</p> <p>Однако более целесообразным, по нашему мнению, является метод построения схем формирования внеотраслевых эффектов и их тщательный качественный анализ.</p>		<p>формирования, оценка на уровне технических показателей, использование экспертных оценок для стоимостных измерений, применение метода экономико-математического моделирования. Анализ их применимости в аудите показывает: самое большее, что можно предложить в этом плане для аудита (и для большинства других инфраструктурных отраслей) - построение схем формирования внеотраслевого эффекта и их тщательный анализ на качественном уровне.</p>		
27.	<p>.....Поскольку в аудите значительные трудности представляет оценка не только отраслевого, но и внеотраслевого эффекта, деятельность аудита, по нашему мнению, располагается в области косвенного эффекта, который не</p>	9	<p>.....В аудите же - в отличие от этой ситуации (и от ситуации в бухгалтерском учете тоже) - типичны будут значительные трудности в оценке не только внеотраслевого, но и отраслевого эффекта.</p>	47	

	поддается количественному измерению.				
28.	Рассмотрим следующий элемент концепции – <b>характер конкуренции в аудите и в аудите с включением сопутствующих услуг.</b> На характере конкуренции базируется система регулирования ценообразования.	9	Рассмотрим теперь характер конкуренции - сначала в аудите, а потом (с включением сопутствующих услуг) в аудиторской деятельности. Такое рассмотрение не является чисто академическим; на нем будут базироваться рекомендации по регулированию ценообразования, входа – выхода производителей и других аспектов рынка аудиторских услуг.	48	
29.	....Основой государственной политики в отношении входа новых производителей на рынок аудиторских услуг и ухода с него прежних должны стать невмешательство в эти процессы и содействие в подготовке и повышении квалификации аудиторов.	9	.....основой государственной политики в отношении входа новых производителей на рынок аудиторских услуг и ухода с него старых должно стать невмешательство в эти процессы и содействие в подготовке и повышении квалификации аудиторов.	52	
30.	Вместе с тем в условиях конкуренции излишним является	9	Обеспечение цивилизованной конкуренции в аудите и ее	53	

	<p>государственное регулирование тарифов и цен на аудиторские услуги; эти цены установит рынок. Жесткое регулирование государством должно касаться качества аудиторских услуг.</p>		<p>близость к совершенной сделает излишним масштабное государственное регулирование тарифов и цен на аудиторские услуги, поскольку в этих условиях будет эффективно работать “невидимая рука рынка”.....</p> <p>А вот масштабное и жесткое регулирование другой основной характеристики услуг в аудите - их качества - необходимо.....</p>		
31.	<p>Что касается аудита в странах с развитой рыночной экономикой, то там сложилась его единая модель, характеризующаяся следующими основными чертами:</p> <p>широкий охват аудитом различных типов предприятий (по формам ответственности, отраслям, размерам и т.д.);</p> <p>наличие обязательного (ежегодного) и инициативного аудита (необходимое условие перед выпуском акция аудируемого</p>	9-10	<p>Что касается собственно аудита, то, на наш взгляд, в странах с развитой рыночной экономикой сложилась единая модель его. Основные ее черты: широкий охват аудитом различных типов предприятий (по формам собственности, отраслям, размерам и т.д.); наличие обязательного – в форме ежегодного - и инициативного аудита, причем последний чаще всего выступает как необходимое условие перед эмиссией акций аудируемого экономического субъекта; сосуществование огромных, средних и мелких аудиторских фирм, а также индивидуальных предпринимателей; жесткая, но в целом цивилизованная и широкая</p>	54-55	



	<p>экономического субъекта);</p> <p>существование крупных, средних и мелких аудиторских фирм и индивидуальных предпринимателей;</p> <p>сильная и широкая конкуренция на рынке аудиторских услуг (с участием зарубежных и трансконтинентальных фирм типа «Большой четверки»);</p> <p>жесткие санкции за некачественный аудит (вследствие некомпетентных или злонамеренных действий);</p> <p>работа аудиторов по национальным стандартам, адаптированным к международным признанным стандартам;</p> <p>объединение аудиторов в профессиональные ассоциации;</p> <p>оказание аудиторами кроме</p>		<p>конкуренция на рынке аудиторских услуг (с участием зарубежных и трансконтинентальных фирм типа "большой четверки"); весьма жесткие санкции за некачественный аудит (будь то вследствие злонамеренных или некомпетентных действий); работа аудиторов по национальным аудиторским стандартам, в основе которых лежат международно признанные нормы (стандарты); объединение аудиторов в профессиональные ассоциации; весьма высокая квалификация и престиж аудиторов; оказание ими помимо аудита широкого спектра сопутствующих услуг.....</p> <p>А вот что касается регулирования аудиторской деятельности, то здесь, на наш взгляд, существуют две модели. В первой из них основная роль отводится государственному регулированию, во второй - саморегулированию, осуществляемому профессиональными ассоциациями, объединяющими аудиторские фирмы и/или отдельных аудиторов; в качестве примеров можно привести Францию и</p>		
--	--	--	--	--	--

<p>аудиторского спектра сопутствующих услуг;</p> <p>высокая квалификация и престиж аудиторов.</p> <p>Регулирование аудита осуществляется по двум моделям. В первой модели основная роль отводится государственному регулированию, а во второй – саморегулированию, осуществляемому профессиональными ассоциациями, объединяющими аудиторские фирмы и/или отдельных аудиторов (например, во Франции, США). В первой модели регулирование осуществляется правительственными органами, стандарты аудиторской деятельности носят обязательный характер. Регламентирование осуществляется на уровне не только законов, но и подзаконных актов.</p>		<p>США соответственно..... Но для первой модели типично наличие мощных правительственных органов регулирования аудита с широким кругом действий, обязательный характер стандартов аудиторской деятельности, регламентирование ее не только на уровне законов, но и на уровне подзаконных актов, возможность лишения лицензий на право аудиторской деятельности по инициативе в первую очередь государственных органов исполнительной власти.</p>		
---	--	--	--	--

	По инициативе государственных органов исполнительной власти аудиторская фирма может быть лишена лицензии.				
32.	В кризисных условиях для нашей страны необходима модель с сильным государственным регулированием аудита. В условиях переходной экономики требуется государственное регулирование по всем его линиям. При переходе к рыночной экономике должно быть сильное государственное регулирование.	10	Для нашей страны на сегодня меньшим злом представляется модель с сильным государственным регулированием, несмотря на обычную некомпетентность и коррумпированность отечественного чиновничества. Основные причины заключаются в переходном характере развития экономики (когда по всем линиям требуется большое государственное регулирование).....	55-56	
33.	Неразвитость системы общественных саморегулируемых аудиторских объединений предоставляет широкие возможности для захвата власти в них и лоббирования своих узкогрупповых интересов.	10	.....неразвитости системы общественных аудиторских объединений и большой вероятности захвата власти в них недобросовестными лицами с агрессивным лоббированием своих узкогрупповых интересов .....	56	

34.	<p>Отраслевая обособленность аудита делает целесообразным создание специального органа управления деятельностью общероссийских организаций (Федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности).</p> <p>Данный федеральный орган может делегировать свои полномочия другим государственным структурам и общественным аудиторским объединениям. При этом органе может быть образован консультативный совет, его права должны быть закреплены в законе об аудиторской деятельности и последующих подзаконных актах. По существу, речь идет об организации аудита как отрасли. Для этого необходимы система показателей,</p>	10	<p>Отраслевая обособленность аудита повышает целесообразность законодательного создания специального органа управления им (типа уполномоченного Федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности [18, ст.18]). В целом это должен быть штаб отрасли рыночной экономики..... Этот Федеральный орган может быть небольшим, если широко использовать такую конструкцию как делегирование им своих полномочий другим государственным структурам и общественным аудиторским объединениям (естественно, с правом отзыва такого делегирования). А наличие большого количества различных типов пользователей аудита и общественных аудиторских объединений делает полезным создание при этом органе авторитетного консультативного совета, которое предусмотрено в [18, ст.19] с фиксированием его функций и прав в законе об аудиторской деятельности и</p>	56-57	См. Комментарии 8
-----	--	----	---	-------	-------------------

<p>характеризующих экономическое состояние отрасли, методики их исчисления и анализа.</p> <p>Для регулирования и совершенствования отрасли важную роль должен сыграть такой важный компонент концепции аудита, как <b>статистика аудита</b>. Имеется в виду представление ряда показателей объема основных и сопутствующих услуг, затрат, рентабельность, наличия и квалификации специалистов в разрезе видов аудита (общего, отраслевого, банковского и инвестиционного), численность работающих аттестованных аудиторов&lt;1&gt;.</p> <p>&lt;1&gt; К сожалению, аудиторские организации не представляют в Минфин России данные о годовом</p>	<p>в последующих подзаконных актах.....</p> <p>Для любой отрасли возникает проблема построения системы показателей, характеризующих экономическое состояние отрасли, сбора необходимых для их исчисления исходных данных и анализа результатов исчисления этих показателей.....</p> <p>Отметим важную роль статистики аудита для регулирования и совершенствования отрасли. В первую очередь, сюда должны войти показатели объема услуг (основных и сопутствующих), затрат, рентабельности, наличия и квалификации специалистов, показатели эффективности в различных разрезах (например, сравнение рентабельности крупных и мелких аудиторских фирм) и т.д. Как некоторый шаг в этом направлении можно рассматривать [47], который обязал все аудиторские организации, имеющие лицензии на общий, страховой или инвестиционный аудит представлять в Минфин РФ данные о годовом объеме</p>	
--	--	--

	<p><i>объеме реализации по банковскому аудиту, что не позволяет получить статистические данные по всем четырем видам аудита.</i></p>		<p>реализации работ и услуг, как в целом, так и в разрезе указанных видов аудита, об общей численности работников (в том числе не состоящих в штате), о работающих в организации аттестованных аудиторах и т.д.</p> <p>К сожалению, согласно [47] аудиторские организации не представляют в Минфин данные о годовом объеме реализации по банковскому аудиту, что сделает невозможным получение агрегированных в различных разрезах (территориальных и т.д.) данных по выручке за аудит, включающий все четыре вида аудита...</p>		
35.	<p>Решение этих задач должно быть прерогативой государственного органа, а в модели саморегулирования необходимо создать отдел НИИ аудита при основной аудиторской саморегулируемой организации страны.</p>	11	<p>Что касается организационного аспекта аудиторской статистики, то, по нашему мнению, ее ведение при преобладании государственного регулирования аудита должно быть прерогативой государственного органа, а в модели с преобладанием саморегулирования - скорее всего, совместной заботой основных аудиторских объединений или делом подразделений при главной, всеохватывающей</p>	58	

			аудиторской ассоциации страны (например, отдела в НИИ аудита при такой ассоциации).....		
36.	.....Как и в других отраслях экономики, для пользователей аудита, аудиторских организаций и государственных органов характерны текущие и перспективные интересы. Текущий интерес заключается в согласии аудиторской организации иметь дело с любым заказчиком, а перспективный интерес связан с выбором солидного заказчика для создания имиджа организации.	11	..... и для пользователей аудита и для аудиторских организаций и для государственных органов регулирования аудита надо различать – как и в других секторах экономики – сиюминутные и перспективные интересы. Как правило, они не полностью совпадают, а иногда и прямо противоположны. Например, сиюминутный интерес аудиторской организации в плане выбора клиентуры (особенно сразу после создания или в период финансовых затруднений) заключается в согласии иметь дело почти с любым выгодным заказчиком, в то время как перспективный интерес связан с формированием солидного имиджа организации и соответствующего настроения работающих в ней аудиторов, а значит – в разборчивом отношении к выбору заказчиков.	58-59	
37.	Важно рассмотреть рассогласование интересов	11	Для нашего исследования важнее другой случай рассогласования интересов,	59-61	

<p>пользователей аудита, аудиторских организаций, государственных органов регулирования аудита между собой и с народнохозяйственными интересами в целом. Интересы всех перечисленных сторон не совпадают.</p> <p>Примером самого опасного следствия рассогласования интересов является так называемый «черный аудит», означающий сговор между аудиторской организацией и аудируемым экономическим субъектом. В этом случае выдаются положительные заключения на недостоверную отчетность, остаются довольны аудиторская организация и экономический субъект. При этом большой ущерб несут акционеры.</p> <p>Наряду с «черным» в практике</p>	<p>т.е. интересов пользователей аудита, аудиторских организаций, государственных органов регулирования аудита между собой и с народнохозяйственными интересами..... Само собой разумеется, что интересы всех трех перечисленных сторон не совпадают. Кроме того, достаточно очевидно, что интересы аудиторских организаций и аудиторского сообщества в целом не совпадают полностью с народнохозяйственными интересами. То же можно сказать об интересах различных пользователей аудита.....</p> <p>Приведем теперь шесть примеров самого опасного, на наш взгляд, следствия рассогласования интересов – сговор между аудиторской организацией и аудируемым экономическим субъектом. Самый яркий случай возможности и распространенности такого сговора - “черный аудит”, когда аудитор дает положительное заключение на заведомо недостоверную бухгалтерскую отчетность (или же он просто не интересуется</p>		
--	--	--	--



<p>аудиторской деятельности имеет место и «серый» аудит, когда аудиторская проверка производится, делается аудиторами ряд полезных замечаний по улучшению ведения учета, но на недостоверную отчетность все равно дается положительное заключение. Как «серый», так и «черный» аудит представляют заведомо ложное аудиторское заключение.</p> <p>От описанных двух видов аудита отличается цивилизованный аудит. Он характеризуется выдачей адекватного бухгалтерской отчетности аудиторского заключения, в частности отрицательного на недостоверную отчетность, когда ошибки, выявленные аудитором, нельзя</p>	<p>достоверностью этой отчетности). Доволен экономический субъект, довольна и аудиторская организация, получившая неплохие деньги без сколько-нибудь серьезных затрат времени. А другие пользователи аудита, например потенциальные акционеры, могут понести огромный ущерб, принимая неверные решения по недостоверной бухгалтерской отчетности.</p> <p>Сюда примыкает и случай «серого» аудита, под которым мы понимаем ситуацию, когда проводится подробная аудиторская проверка, возможно, даже дается ряд полезных предложений по улучшению ведения бухгалтерского учета во многих его сегментах, но на недостоверную бухгалтерскую отчетность все равно заранее предполагается дать положительное (безусловное или с оговорками) аудиторское заключение..... Случаи «черного» и «серого» аудита охватываются в [18, ст.11]; там используется терминология «заведомо ложное аудиторское заключение».</p>		
--	---	--	--

	<p>полностью исключить. Это может привести к потерям клиентуры аудиторской организацией и к прочим негативным последствиям.</p> <p>Изучение явления «черного» и «серого» аудита в литературе не приводится, хотя в работах ряда авторов отмечается их широкое распространение.</p>		<p>(Цивилизованный аудит отличается от двух описанных случаев, по нашему мнению, выдачей адекватного бухгалтерской отчетности аудиторского заключения, в частности отрицательного на недостоверную отчетность; точнее говоря, речь идет о психологическом настрое аудитора и установке руководства аудиторской фирмы, поскольку ошибки аудитора нельзя полностью исключить. .... Однако если подобные меры не дали результата и по ходу аудиторской проверки выясняется, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта недостоверна, то при цивилизованном аудите следует отрицательное заключение, к каким бы потерям клиентуры и прочим негативным последствиям для аудитора и аудиторской организации это не привело.....</p> <p>О распространении черного и серого аудита следует поговорить подробнее. Никакой статистики на этот счет в нашей стране не ведется и в таких условиях неизбежен широкий спектр мнений</p>		
--	--	--	---	--	--

			<p>специалистов. Некоторые считают черный и серый аудит редким явлением, которое к тому же со временем рассосется само собой. Нам ближе точка зрения, высказанная, например, в [48, с.6] о том, что масштабы черного аудита в нашей стране велики, а борьба с ним фактически не проводится.....</p>		
38.	<p>Аудиторские, пользовательские, государственные и народнохозяйственные интересы расходятся по многим вопросам. Это уровень цен на аудиторские услуги, ответственность аудиторов за некачественное аудиторское заключение, возможность лишения лицензий, круг субъектов обязательного ежегодного аудита, степень присутствия иностранных фирм на российском рынке аудиторских услуг, недостаточные объемы</p>	11	<p>Можно привести еще ряд примеров расхождения аудиторских, пользовательских, государственных и народнохозяйственных интересов. Уровень цен на аудиторские услуги, ответственность аудиторов за некачественное аудиторское заключение, возможности, масштабы и процедуры лишения лицензий, круг субъектов обязательного ежегодного аудита, действия аудитора при подозрении руководства экономического субъекта в мошенничестве; степень присутствия иностранных фирм на российском рынке аудиторских услуг - вот далеко не полный перечень</p>	64	

	инициативного (необязательного аудита). Компромиссы интересов по перечисленным вопросам неизбежны.		таких примеров. Конфликты по перечисленным вопросам с постоянным поиском – и, надо надеяться, с нахождением - компромиссов представляются нам неизбежными.		
39.	<p>Такое рассогласование интересов характерно и для развитого и переходного состояния экономики. Важен не раздел сфер влияния между государственным и общественным регулированием аудита, а обеспечение их взаимодействия путем создания механизма, позволяющего разрешать возникающие разногласия.</p> <p>Авторитетным консультативным органом может стать действующий Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе государственного регулирования аудиторской</p>	11-12	<p>.....рассогласование интересов характерно и для стационарного и для переходного состояния экономики.</p> <p>В связи с вышеизложенным главной задачей при рассмотрении взаимодействия между государственным и общественным регулированием аудита является, на наш взгляд, не постоянно обсуждаемый скрупулезный раздел сфер влияния ....., а создание механизма цивилизованного разрешения неизбежных и постоянно возникающих разногласий. В первую очередь, здесь важен, по-видимому, организационный аспект, например, создание специального консультативного органа, который, был бы авторитетным и включал в себя широкое представительство различных слоев</p>	64-65	

	<p>деятельности, который к настоящему времени не наделен какими-либо управленческими возможностями.</p>		<p>аудиторской общественности и пользователей аудита. Таким органом вполне может стать фигурирующий в [18, ст.19] Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе государственного регулирования аудиторской деятельности. Можно согласиться с тем, что там он не наделен какими-либо управленческими возможностями</p>		
40.	<p>Совет должен подготавливать и рассматривать любые проекты и вопросы, даже если его позиции расходятся с мнением федерального органа. Расхождения можно обсуждать в средствах массовой информации. Утверждаться члены Совета должны не просто руководителем федерального органа, а с учетом мнения руководителя Совета.</p> <p>Ограничение Совета только представителями аудиторских</p>	12	<p>Во-вторых, при подготовке и рассмотрении проектов решений федерального органа Совет не должен быть ограничен каким-то их перечнем или частью – как это записано в [18, ст.19, абзац 2]; нужно, чтобы он мог подготавливать и рассматривать любые проекты (а также любые вопросы), какие сочтет нужным. Ничего страшного в этом нет: если позиции Совета и Федерального органа окажутся противоположными, то естественно изложить их в средствах массовой информации с последующим обсуждением в них.....</p>	65-66	

	<p>объединений может привести к обострению отношений между аудиторами и пользователями аудита. Давать контрольный пакет только одной стороне, участвующей в аудите (аудиторским организациям – 51%), было бы необоснованно, так как в нем участвуют еще две стороны – аудируемые лица и остальные пользователи аудита (различные государственные органы, средства массовой информации, общественность).</p>		<p>В четвертых, закреплять не менее 51% мест в Совете за представителями аккредитованных профессиональных аудиторских объединений [18, ст.19, п.4]– это перебор, способствующий к тому же обострению (пусть небольшому) отношений между аудиторами и пользователями аудита. Ведь в аудите есть три стороны: аудиторские организации, аудируемые лица и остальные пользователи аудита (в том числе различные государственные органы, средства массовой информации, общественность в целом); давать «контрольный пакет» какой-либо одной из трех сторон нелогично.</p>		
41.	<p>Главная проблема регулирования аудита – <b>приближение позиций основных участников аудита</b> (государственных органов, аудиторских организаций и пользователей аудита) к народнохозяйственным интересам. Необходимо</p>	12	<p>Одна из центральных проблем регулирования аудита: как усилить механизм сдвига позиций основных участников аудита - государственных органов, аудиторских организаций, пользователей аудита - к народнохозяйственным интересам.....</p> <p>Во-первых, для усиления этого механизма полезно</p>	68	

	<p>постоянное уточнение народнохозяйственных интересов в части аудита. В настоящее время отечественные аудиторские фирмы уже начинают конкурировать с «Большой четверкой», но пока они работают на себя, а не на государство. По нашему мнению, ввиду бюджетных трудностей необходимо совершенствование методологии аудита в отношении оценки налогообложения.</p>		<p>постоянное уточнение народнохозяйственных интересов в части аудита - особенно в период перехода к рыночной экономике..... Но сейчас отечественные фирмы в условиях нашей страны уже начинают конкурировать на равных даже с большой четверкой. Итак, деревце прижилось. Теперь основная опасность заключается в том, что оно начнет "жировать", т.е. будет работать на себя, на рост своей «зеленой массы», а не давать плоды.....</p> <p>По нашему мнению, такими процессами являются налаживание ввиду огромного внешнего долга и долговременных бюджетных трудностей нормального налогообложения</p>		
42.	<p>Кроме того, представляется целесообразным широкое <b>включение средств массовой информации в аудиторские дела</b> путем публикаций проектов законодательных актов, аудиторских стандартов с их подробным обсуждением. При этом обязательна</p>	12	<p>Вторая возможность усилить указанный механизм сдвига - это большее включение средств массовой информации в аудиторские дела. Формы здесь могут быть самые разнообразные: публикация - с подробным обсуждением - проектов законодательных актов, аудиторских стандартов и т.д. в печати и на сайтах; включение журналистов, пишущих по аудиторской тематике, в</p>	69	

<p>реакция соответствующих государственных органов на результаты опубликованных журналистских расследований. Эта функция средств массовой информации очень важна, так как у них значительно меньше мотивов отхода от народнохозяйственных интересов в части аудита, чем у общественных объединений аудиторов, организаций пользователей аудита и государственных органов. Включение средств массовой информации в процессы регулирования аудита явится неотъемлемой частью механизма, обеспечивающего цивилизованное разрешение разногласий между государственной и общественной ветвями регулирования аудита.</p>	<p>различные комиссии; стимулирование публикаций по аудиторским конфликтам; реальная обязательность реакции соответствующих госорганов на результаты опубликованных в солидных средствах массовой информации журналистских расследований и т.п.</p> <p>Суть дела в том, что у средств массовой информации, на наш взгляд, значительно меньше мотивов отхода от народнохозяйственных интересов в части аудита чем у общественных объединений аудиторов, организаций пользователей аудита и государственных органов..... Кстати сказать, большее включение средств массовой информации в процессы регулирования аудита явится важной частью механизма цивилизованного разрешения разногласий между государственной и общественной ветвями регулирования аудита.....</p>		
--	---	--	--



43.	<p>Существуют несколько механизмов управления, в том числе административный и экономический.</p> <p><b>Административном у механизму</b> свойственны вертикальные взаимосвязи. Многоуровневая иерархия подчинения, при которой регулируемые подчиняются указаниям регулирующих, действуют административное принуждение и узаконенные санкции.</p> <p><b>Экономический механизм</b> основан на горизонтальных связях между равноправными покупателями и продавцами, подчинение отсутствует. Этот механизм наблюдается только в условиях свободных цен и добровольных соглашений между</p>	12-13	<p>Существуют шесть основных механизмов регулирования в социально-экономической сфере: бюрократический, рыночный, этический, агрессивный, самоуправляемый, семейный [54, с.69–70], [55, с.117–121].</p> <p>Вместо первого российскому читателю более привычен термин "административный".... По аналогичной причине предпочтительнее говорить об экономическом регулировании чем о рыночном .....</p> <p>В [54, с.69–70] рассмотрены подробно четыре первых механизма регулирования; опишем их здесь кратко, исходя из целей нашего исследования.</p> <p>Административному механизму свойственны вертикальные взаимосвязи, многоуровневая иерархия, подчинение одних лиц - физических или юридических - другим. Регулируемые подчиняются указаниям регулирующих, поскольку действуют административное принуждение и узаконенные</p>	72-73	См. Комментарий 9
-----	---	-------	--	-------	-------------------

	<p>покупателями и продавцами.</p> <p>Кроме административного и экономического механизма можно назвать еще <b>этический механизм</b> регулирования, основанный на обычаях, традициях, моральных установках при отсутствии принуждения и подчинения.</p>		<p>санкции (увольнение, лишение лицензии и т.д.).</p> <p>Экономическому механизму свойственны только горизонтальные взаимосвязи между юридически равноправными контрагентами: покупателями и продавцами; подчинение отсутствует. В чистом виде этот механизм наблюдается в условиях свободных цен, базирующихся на добровольных соглашениях между покупателями и продавцами.</p> <p>При этическом регулировании принуждения и подчинения нет. Отношения между контрагентами основаны на взаимопомощи или односторонней помощи. Они закреплены обычаями, традициями, моральными установками.</p>		
44.	<p>Нецелесообразно допущение агрессивного механизма регулирования аудита, который включает принуждение и подчинение, что не</p>	13	<p>При агрессивном механизме есть принуждение, есть и подчинение. Но ни то, ни другое не признано ни законом (шире: нормативными актами), ни этическими нормами; все нужные результаты</p>	73	

	признано ни законом, ни нормативными актами, ни этическими нормами. Такие взаимоотношения непрочны и случайны.		достигаются с помощью силы или угрозы применения силы. Взаимоотношения - в отличие от трех предыдущих механизмов - обычно непрочны и во многом случайны.		
45.	Кроме механизмов и видов регулирования в концепции следует различать еще каналы регулирования.	13	От механизмов регулирования следует отличать виды, каналы и инструменты регулирования.	75	
46.	Административный механизм регулирования включает долговременный и оперативный каналы.  <b>Долговременный канал</b> связан в основном с созданием и вводом в действие новых нормативных актов, которые реализуются через систему нормативного регулирования аудиторской деятельности. Система регулирования в нашей стране, по существу, содержит восемь уровней:	13	Кроме механизмов и видов регулирования можно говорить о каналах регулирования социально-экономической сферы, макроэкономики и отдельных секторов экономики. Применительно к административному механизму регулирования это долговременный и оперативный каналы. Первый связан, в основном, с созданием и вводом в действие различных нормативных актов (законов, указов, постановлений, инструкций, стандартов и т.д.), которые обычно действуют в течение длительного времени; в аудите на практике он реализуется	76-78	

<p>законодательный, правительственный, уровень федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, ведомственный, региональный, муниципальный, уровень общественных объединений аудиторов, внутрифирменный.</p> <p><b>Оперативный канал</b> регулирования аудита связан с воздействием на отдельные аудиторские организации и индивидуальных аудиторов-предпринимателей (лишение аудиторских лицензий и аттестатов и т.д.). Кроме лишения лицензий к инструментам регулирования относятся законы, указы, ведомственные акты, штрафные санкции, страхование риска ответственности,</p>	<p>преимущественно через систему нормативного регулирования аудиторской деятельности. Последняя в нашей стране завершает сейчас свое становление и содержит восемь уровней: законодательный, правительственный, уровень федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, ведомственный, региональный, муниципальный, уровень общественных объединений аудиторов, внутрифирменный</p> <p>Второй канал делится на два подканала: регулирование сектора (всей социально-экономической сферы, макроэкономики) в целом и воздействие на отдельных его субъектов..... Поэтому функционирование оперативного канала регулирования аудита связано лишь с воздействием на отдельные аудиторские фирмы и индивидуальных аудиторов-предпринимателей: лишение лицензий и аттестатов на право аудиторской деятельности и т.д.....</p>		
--	--	--	--

	<p>налоговые льготы и т.д. Отдельно отметим, что видное место в составе инструментов регулирования принадлежит стандартам аудиторской деятельности и аттестатам на право ее осуществления физическими лицами. Каждый из перечисленных инструментов относится к определенному виду регулирования – административному или экономическому, хотя не всегда такое разделение может быть правильным.</p>		<p>..... Кроме лишения лицензий (и их выдачи) к инструментам регулирования относятся законы, указы, постановления правительства, различные ведомственные акты, штрафные санкции, страхование риска ответственности, рейтинги, премии, субсидии, налоговые льготы и т.д. В случае аудита в этом списке видное место занимают еще стандарты аудиторской деятельности и аттестаты на право ее осуществления физическими лицами.</p> <p>В отношении конкретного инструмента регулирования обычно нетрудно решить, к какому механизму регулирования он относится..... Впрочем иногда такое решение не совсем очевидно.</p>		
47.	<p>В настоящее время в российском аудите (как и в бухгалтерском учете) необходимо усилить роль экономического механизма и ослабить роль механизма административного. Основная причина этого – уже произошедшее</p>	13-14	<p>.....в настоящее время назрели и необходимость и возможность усиления роли экономического механизма в российском аудите за счет некоторого уменьшения роли административного. (Вероятно, сказанное в какой-то мере относится и к бухгалтерскому учету.) Основные причины этого заключаются в</p>	79-80	

	становление отрасли и постепенное совершенствование нормативной базы.		произошедшем становлении отрасли, в постепенном создании нормативной базы рыночной экономики.....		
48.	<p>За последнее столетие в стабильных странах развития экономики и тридцатилетие в российской экономике резко расширились возможности осуществления как административного, так и экономического механизма регулирования, создано разветвленное законодательство в области учета и аудита. Значительное развитие получило страхование ответственности и накоплен определенный опыт функционирования различных саморегулируемых объединений. В сравнении с экономическим и административным механизмами этический механизм в</p>	14	<p>В настоящее время ситуация кардинально изменилась. Даже в стабильных странах с развитой рыночной экономикой происходят быстрые социально-экономические изменения, обычаи и традиции становятся менее устойчивыми, роль религиозных норм существенно ослабла; все сказанное тем более относится к РФ. Добавим, что за последние столетия резко расширились возможности как административного, так и экономического механизмов: разросся государственный аппарат, сложилось и отшлифовано жизнью чрезвычайно разветвленное законодательство, штрафные санкции на базе судебных процедур стали массовым явлением, сложились различные залоговые и прочие схемы для обеспечения возврата кредитов, значительное развитие получило страхование ответственности, накоплен</p>	80	

	<p>настоящее время еще не может играть столь значительной роли при регулировании аудиторской деятельности. Пока еще только экономический и административный механизмы регулирования реально действуют.</p>		<p>большой опыт функционирования различных саморегулируемых объединений и т.д.</p> <p>Поэтому этический механизм в настоящее время не может играть роли, сколько-нибудь сравнимой с ролью административного или экономического механизмов при регулировании социально-экономической жизни общества, его экономики и ее отдельных секторов и явлений.</p>		
49.	<p>Наличие Кодекса этики является необходимым условием для аккредитации общественного объединения. Этический кодекс, действующий в настоящее время, утвержден общим собранием Аудиторской палаты России. Он весьма близок к Кодексу этики Международной федерации бухгалтеров. Необходима разработка Кодекса</p>	14	<p>.....(Такие кодексы по аналогии со странами Запада начали появляться и в нашей стране - для примера отметим [59], утвержденный общим собранием Аудиторской палаты России в 1996 году, [60] и [61]; более того, к сожалению, наличие кодекса этики является согласно [62, п.3] необходимым условием аккредитации общественного аудиторского объединения. На наш взгляд, вместо всех такого рода кодексов, неизбежно весьма близких друг к другу – как слепки с Кодекса этики Международной федерации бухгалтеров, - желательно</p>	81	См. Комментарий 10

	этики для нашей страны, учитывающего ее специфику и аналогичные российские документы в смежных областях (Кодексы корпоративной этики и т.д.).		разработать типовой для нашей страны, учитывающий ее специфику и аналогичные российские документы в смежных областях - типа Кодекса корпоративной этики и т.п.); как первое приближение к этой цели можно, по-видимому, рассматривать [61].....		
50.	Отметим, что все механизмы регулирования взаимодействуют друг с другом. В целом взаимодействие механизмов регулирования представляет собой сложный процесс. Прогноз развития российского аудита зависит от того, какой из механизмов регулирования – административный или экономический – будет доминирующим в результате его реальной востребованности. В настоящее же время аудит в России практически не востребован (одна из причин такого сценария – деление	14	<p>Взаимодействие указанных механизмов регулирования достаточно сложный процесс.....</p> <p>От того, какой механизм регулирования – административный или экономический – будет в отечественном аудите в случае его реальной востребованности доминирующим, зависит прогноз развития российского аудита. Третий глобальный сценарий такого прогноза связан со случаем, когда аудит в нашей стране фактически не востребован и выполняет преимущественно декоративные функции по принципу «институт аудита есть на Западе – значит он должен быть и в нашей стране».....</p>	82	



	аудита на обязательный и инициативный) и его применение лишь иллюстрирует Западу тот факт, что и в России аудит есть.				
51.	<p>При формировании концепции аудита большое значение имеет установление взаимодействия аудита с другими науками и дисциплинами. Сегодня вопросам использования в аудите результатов других наук, на наш взгляд, уделяется недостаточно внимания. Вопросы взаимодействия аудита с различными науками необходимо рассматривать с позиции, какие результаты и из каких смежных областей науки могут быть перенесены в аудит.</p>	14	<p><b>1.6. Взаимодействие аудита с другими науками и дисциплинами</b></p> <p>Анализ места аудита в системе обработки экономической информации и среди отраслей рыночной экономики, проведенный ранее, а также очевидная полезность взаимодействия различных наук, позволяют ставить вопрос, какие результаты и каких смежных областей могут быть перенесены в аудит.</p> <p>..... в настоящее время вопросам использования в аудите результатов других наук уделяется, по нашему мнению, явно недостаточное внимание.</p>	83,8 7	
52.	<p>.....Прежде всего аудит связан с бухгалтерским учетом. Между ними</p>	14- 15	<p>В первую очередь, естественно, надо остановиться на бухгалтерском учете. Между</p>	83- 85	

<p>существует близость в технологическом плане и большое различие в организационно-экономическом.</p> <p>Технологическая близость аудита с бухгалтерским учетом связана с тем, что аудит осуществляет проверку достоверности бухгалтерской отчетности. Аудитор должен знать методологию бухгалтерского учета, однако он применяет выборочные, аналитические и другие методы.</p> <p>Взаимодействие аудита с теорией вероятности и в целом с математической статистикой носит иной характер, нежели с бухгалтерским учетом. В аудите широко используются выборочный метод, процедура определения необходимого размера выборки, анализируются риски и т.д. Аудиторские</p>	<p>бухгалтерским учетом и аудитом существует большое различие в организационно-экономическом плане и значительная близость в технологическом....</p> <p>Технологическая близость с бухгалтерским учетом связана с тем, что аудит осуществляет проверку достоверности бухгалтерской отчетности, ввиду чего аудитор должен в той или иной мере быть бухгалтером, хотя в его арсенале, кроме того, работают методы, менее важные или даже просто излишние в бухгалтерском учете: аналитические процедуры, выборочные методы и т.д.</p> <p>Совершенно иной характер носит взаимодействие аудита с теорией вероятностей (и в частности, с математической статистикой). В аудите широко используются такие вероятностно-статистические конструкции как выборочный метод, выборка, риски (представляющие из себя безусловные или условные вероятности некоторых событий), процедура определения необходимого объема выборки и т.д.....</p>		
--	---	--	--

<p>организации нередко разрабатывают собственные, можно сказать, «полукустарные» способы применения методов прикладной науки. Необходимо шире использовать в аудите результаты математической статистики. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» следовало бы, по нашему мнению, именовать «Выборочный метод в аудите», поскольку понятие «выборка» и «выборочный метод» неоднозначны.</p>	<p>..... В этих условиях нам представляется и целесообразным и возможным и своевременным – потом это будет гораздо сложнее, в частности, из-за амбиций специалистов и организаций, реализовавших собственные предложения - пойти по нормальному пути взаимодействия фундаментальных и прикладных наук, всемерно используя в аудите результаты математической статистики вместо полукустарных самостоятельных разработок.....</p> <p>..... Например, название уже разработанного правила (стандарта) “Аудиторская выборка”, исходя из его содержания, лучше понимать как выборочный метод в аудите. Кстати, это название не результат следования соответствующему международному стандарту аудита «Audit sampling», а результат неправильного перевода названия последнего; инговые формы в английском языке (все-таки sampling, а не sample) указывают на длительный процесс. Поэтому дословный</p>	
---	---	--

			перевод означает «Аудиторское выборание», что после редактирования дает в итоге «Выборочный метод в аудите».		
53.	<p>Применение вероятностно-статистических методов в аудите требует улучшения образования аудитора в этой области. Поэтому необходимы учебник по теории вероятностей с большим количеством аудиторских примеров и пособие «Теория вероятностей для аудитора».</p> <p>Изложенный подход взаимодействия аудита с теорией вероятностей может быть перенесен и на другие науки и дисциплины. Так, методические приемы проверки документов аудитором можно брать из криминалистики.....</p>	15	<p>Важность вероятностно-статистических построений в аудите требует принятия ряда мер по улучшению образования аудиторов в этой области. Можно, например, выпустить учебник по теории вероятностей с большим количеством аудиторских примеров, аналогично тому как один из наших лучших учебников в этой области [70] буквально пронизан примерами из авиации. Другой вариант - выпуск монографии или брошюры с примерным названием “Теория вероятностей для аудиторов”.....</p> <p>Сказанное про взаимодействие аудита с теорией вероятностей в значительной мере, на наш взгляд, может быть перенесено на другие науки и дисциплины. Это юриспруденция, компьютерные дисциплины, экономика отраслей, информатика,</p>	86-87	

			<p>криминалистика. (Нередко перед аудитором возникают вопросы типа, нет ли подчисток в документах и т.д. Согласно [72, с.21] методические приемы проверки документов аудитору можно брать из криминалистики; там же описаны виды подделок документов и указано, что аудитору чаще приходится встречаться не с полной их подделкой, а с частичной.).....</p>		
54.	<p>В экономической литературе методологические вопросы аудиторских проверок освящены явно недостаточно. Поэтому весьма сложно отнести определенные вопросы к концептуальным. Концептуальными в аудиторской проверке прежде всего представляются вопрос о соотношении «цена-качество» и принятие решений в условиях неопределенности. К концептуальным вопросам аудиторской проверки</p>	15	<p>в литературе методологическим вопросам аудиторских проверок уделено явно недостаточное внимание.....</p> <p>Как будет неоднократно видно из дальнейшего, на наше рассмотрение концептуальных вопросов аудиторской проверки постоянно оказывает влияние вопрос соотношения «цена – качество» в аудиторской проверке (который и сам по себе является концептуальным).....</p> <p>Другим обстоятельством, накладывающим сильный отпечаток на наше рассмотрение концептуальных вопросов аудиторской проверки является факт существования теории принятия решений в</p>	88-90	

	относятся также достоверность отчетности, существенность и аудиторские риски, выборочный метод, ценообразование на аудиторские услуги, стандарты осуществления аудиторской деятельности.		условиях неопределенности.....  Так или иначе, но в концептуальные вопросы аудиторской проверки, рассматриваемые ниже, попали вопросы достоверности бухгалтерской отчетности (как с позиций ее пользователей, так и с позиций аудиторской организации), существенность и аудиторские риски, выборочный метод в аудиторской проверке, соотношение «цена – качество» в ней (в соответствующем разделе – в отличие от предыдущих – рассмотрение базируется на специально сконструированном стоимостном критерии), ценообразование на аудиторские услуги, стандарты в аудиторской проверке.....		
55.	При этом под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет пользователю этой	15	А под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая «степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной	90-91	См. Комментарий 11

<p>отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах решения.</p> <p>Заметим, что потребности в точности оценки показателей бухгалтерской отчетности у ее пользователей неодинаковы. Так, стратегический инвестор после покупки контрольного пакета акций экономического субъекта может пренебречь ошибкой в оценке прошлой годней прибыли порядка 50%; мелкого инвестора интересуют обычно дивиденды в ближайшие годы, он считает ошибку в оценке прибыли в размере 10% точной</p>	<p>деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах решения» [18, ст.1, п.3 ].....</p> <p>Во-первых, пользователей бухгалтерской отчетности (и даже типов таких пользователей) много; они были перечислены в разделе 1.2. И потребности в точности оценки показателей бухгалтерской отчетности у них могут различаться кардинально. Например, стратегического инвестора, нацеленного на репрофилирование производства после покупки контрольного пакета акций экономического субъекта, ошибка в оценке прошлой годней прибыли последнего порядка 50% вполне может устроить; его часто вообще не интересует, прибыльно или убыточно предприятие сегодня. Мелкого инвестора обычно интересуют дивиденды в ближайшие годы и можно предположить, что ошибку в оценке прибыли на порядок меньшую самой прибыли (т.е. 10%) он сочтет допустимой. А ортодокс - налоговый будет считать необходимым оценивать прибыль с точностью до рубля, т.е. возможно до долей процента.....</p> <p>Представляется, что в общем случае единые требования к</p>		
---	--	--	--

	<p>достаточно допустимой; для налогового необходима оценка прибыли с точностью до рубля, до долей процента. На наш взгляд, введение единых требований к точности показателей бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта для всех пользователей бухгалтерской отчетности могло бы усложнить работу бухгалтеров и аудиторов.</p>		<p>точности показателей бухгалтерской отчетности какого-либо экономического субъекта, удовлетворяющие всех ее пользователей, были бы весьма жесткими для большинства из них и могли бы иногда чрезвычайно усложнить работу бухгалтеров и аудиторов .....</p>		
--	---	--	--	--	--

#### Комментарии к таблице

1. Под номером 4 в списке литературы к книге фигурирует статья Соколов Я.В., Бычкова С.М. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров//Аудиторские ведомости. – 1998. - № 2 – С. 15 – 20.
2. Под номером 5 в списке литературы к книге фигурирует книга Ожегов С.И. Словарь русского языка: 70000 слов/Под ред. Н.Ю. Шведовой. – 23-е изд., испр. – М.: Русский язык, 1990. – 917 с.  
Под номером 6 в списке литературы к книге фигурирует книга Борисов А.Б. Большой экономический словарь – М.: Книжный мир, 1999. - 895 с.



(видно, что в статье Ожегову приписана формулировка Борисова; таких искажений – или, скажем так, петровских пассажей - в статье много, но устраивать научную дискуссию с плагиатором излишне).

3. Под номером 9 в списке литературы к книге фигурирует статья Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии//Бухгалтерский учет. – 2004. - № 9. – С. 5 – 10.

Под номером 10 в списке литературы к книге фигурирует книга Адамс Р. Основы аудита – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

4. Мой пессимизм 2005 года сменился разработкой общей концепции финансового контроля в 2006-2008г.г. Она изложена в книге Е.М. Гутцайт Финансовый контроль: концепция и проблемы – М.: изд. Академии и Казначейства, 2008. – 176 с. и в статье «О концепции финансового Контроля» в журнале Аудитор за 2006г. №№ 5-7.

5. Под номером 28 в списке литературы к книге фигурирует статья Верхов В.А., Козлова Т.В. Аудит – 2000: проблемы и перспективы развития//Бухгалтерский учет. – 1998. - № 10. – С. 76 – 82.

Под номером 29 в списке литературы к книге фигурирует статья Шеремет А.Д. Концепция развития аудита и аудиторское образование в России//Аудиторские ведомости. – 1997. - № 2. – С. 3 – 9.

Напоминаем, что под номером 4 в списке литературы к книге фигурирует статья Соколова Я.В. и Бычковой С.М. (см. Комментарий 1).

6. Под номером 33 в списке литературы к книге фигурирует книга Гранберг А.Г. Математические модели социалистической экономики – М.:

Экономика, 1978. – 351 с.

7. Под номером 34 в списке литературы к книге фигурирует книга Эйдельман М.Р. Межотраслевой баланс общественного продукта – М.: Статистика, 1966. – 375 с.

Статистика, 1966. – 375 с.

Под номером 32 в списке литературы к книге фигурирует статья Кращенко Л. Н., Шувалова И.А. Российский аудит: итоги первого полугодия//Аудитор. – 2001. - № 11. – С. 9 – 17.

8. Под номером 18 в списке литературы к книге фигурирует Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119 – ФЗ.

Под номером 47 в списке литературы к книге фигурирует Порядок представления отчета аудиторскими организациями..... Утвержден приказом Министра финансов РФ от 27 октября 1999 г. № 69н.

9. Под номером 54 в списке литературы к книге фигурирует статья Корнай Я. Бюрократия и рынок//Вопросы экономики. – 1989. - № 12. - С. 69 – 74.

Под номером 55 в списке литературы к книге фигурирует книга Корнай Я. Социалистическая система. Политическая экономия коммунизма – М.: НП «Журнал Вопросы экономики», 2000. – 672 с.

10. Под номерами 59 - 61 в списке литературы к книге фигурируют различные отечественные этические кодексы аудиторов

Под номером 62 в списке литературы к книге фигурирует Времен-

ное положение о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Минфине РФ. Утверждено приказом Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. № 38н.

11. В итоге материалы графы 2 таблицы включают 55 пунктов и занимают примерно 90 % текста статьи Петровой В.И.

И еще одно замечание по таблице. В книге Голосова и Гутцайта при изложении положений других авторов всегда приводятся литературные ссылки (с указанием страниц). Из таблицы, в частности, видны ссылки на книги Ожегова, Борисова, Гранберга, Эйдельмана, Корнаи, статьи Соколова и Бычковой, Паляя, Верхова и Козловой, Шеремета, Шуваловой, Корнаи. Петрова обходится без таких ссылок и тем самым осуществляет плагиат и в отношении указанных лиц (пусть гораздо более скромный чем по адресу Голосова и Гутцайта).

Мне приходилось встречаться с кусками из своих работ в авторефератах, сборниках трудов и т.п. – часто без ссылок и на уровне абзацев. Не реагировал. Но чтобы так беззастенчиво, масштабно да еще в центральном аудиторском журнале (который по меньшей мере один из авторов книги заведомо читает, хотя бы потому, что в нем постоянно публикуется) – такое впервые. Похоже, что перед нами один из признаков того, что плагиаторы наглеют. Это заставило меня пристальнее задуматься над проблемой плагиата и хочется поделиться с читателями результатами своих размышлений.

## **2. О плагиате как явлении**

Во-первых, у плагиата масса следствий отрицательного характера. Снижение мотивации реальных авторов, ощущение обворованности у них, торжество беспринципности и невежества в лице плагиаторов, укрепление

их общественных позиций (особенно, если не поймали), подрыв веры в социальную справедливость у окружающих и т.д. Все это требует специального исследования – впрочем, возможно, оно где-то уже сделано.

Во-вторых, плагиат имеет тенденцию к разрастанию – из-за несовершенства законодательства об авторских правах, слабого внимания общества к этому вопросу, особенностей отечественного менталитета вообще, развития поисковых систем в Интернете и т.д.

В-третьих, обнаружить признаки плагиата во многих областях, в частности в аудите (в отличие от стихов, товарных знаков и т.п.) затруднительно. Науки сильно разрослись, так что редактору в журнале заподозрить плагиат в присланной статье практически нереально (поэтому у меня нет никаких претензий в этом плане к редакции журнала «Аудиторские ведомости»). По той же причине затруднительно это сделать и рецензентам, да и не всякий журнал к рецензированию прибегает. Некоторые шансы есть здесь лишь у обкрадываемого автора или его аспирантов.

В-четвертых, из вышеизложенного следует, что нельзя спускать. Надо связываться – как это ни противно и хлопотно. Но морального осуждения мало. Ведь одни знакомые плагиатора его действительно осудят, а другие скажут: сделал правильно, но не повезло; однако и те и другие по-прежнему будут подавать руку. Столь эффективные в других областях экономические методы здесь вряд ли сработают; большие штрафы устанавливать нельзя, поскольку плагиат распространен среди студентов, аспирантов и т.п., а малые – не остановят профессора или менеджера. По-видимому, на острие атаки здесь должны быть меры административные (например, удаление из вуза) и уголовные (срок, но небольшой – это все-таки не убийство, а клеймо плагиатора будет сильно осложнять дальнейшую жизнь в науке).

В-пятых, надо в явной форме зафиксировать в законодательстве и в комментариях к нему, что плагиат – это частный случай мошенничества. Ведь ст. 159 ч.1 Уголовного кодекса РФ определяет мошенничество как «хищение чужого имущества или присвоение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием»; при плагиате наличие присвоение авторского права – после публикации в журнале или т.п. возникает авторское право – путем обмана.

В-шестых, возможность уголовного преследования плагиатора должна быть и у обокраденных авторов и у соответствующих государственных органов, причем если первые не захотят возбуждать дело или решат его прекратить (чего люди не сделают под угрозами или за мзду), то государственные органы должны быть вправе вести преследование плагиатора самостоятельно; в отличие от изнасилования или т.п. потерпевшему здесь, на наш взгляд, скрывать нечего.

Это все сырые, возможно в чем-то неверные, возможно уже частично реализованные мысли, но лучше их высказать, чем натягивать одеяло на голову.

С уважением.

Е. Гутцайт

Уважаемая редакция!

В 12-ом номере журнала за 2009 г. помещена статья В.И. Петровой «Концепция аудита: основные элементы». Между тем весь ее текст представляет собой почти дословный плагиат из книги О.В. Голосова и Е.М. Гутцайта «Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис», выпущенной издательством «Бухгалтерский учет» в 2005 году. И если первую часть моего письма можно назвать «О плагиате как поступке», то вторую часть письма логично назвать «О плагиате как явлении».

### 1. О плагиате как поступке

Чтобы убедиться в плагиаторском характере статьи Петровой В.И. достаточно посмотреть на приводимую ниже таблицу.

Табл. 1

№ п/п	Положение в статье Петровой В.И.	№ страницы в журнале	Положение в книге Голосова О.В. и Гутцайта Е.М.	№ страницы в книге	Примечание
1	2	3	4	5	6

7.	<p>Заметим, что в отечественной литературе отсутствует общепринятое определение термина «концепция».</p> <p>С.И. Ожеговым концепция определяется как система взглядов на процессы и явления в природе и обществе.</p>	4	<p>В отечественной литературе – не только в аудиторской - отсутствует общепринятое определение термина «концепция».....</p> <p>С. И. Ожегов [5, с. 294] определяет концепцию как “систему взглядов на что-нибудь“. В [6, с. 333 - 334] концепция определяется как “система взглядов на процессы и явления в природе и обществе“.</p>	17, 17	См. Комментарий 2
10.	<p>Исследуя роль концепции аудита как науки, можно допустить <b>четыре уровня научных направлений</b>. На первом уровне, относящемся к общим наукам (математике, физике и т.д.), следует назвать философию науки, в которой раскрываются философские идеи этих наук. На втором уровне концепции формулируются общесистемные основы науки. На третьем уровне излагаются теоретические основы науки, ее конкретные</p>	4-5	<p>Чтобы лучше уяснить место и роль концепции, можно с известным упрощением представить четыре уровня научных представлений. На первом – самом абстрактном – располагается философия науки, философские вопросы рассматриваемой науки и т.п.; такие конструкции применяются обычно лишь к достаточно общим наукам – математика, физика и т.д. (хотя в свое время в китайской прессе можно было встретить статью под названием “Философские вопросы торговли арбузами в крупных городах“), да и то в последнее время все реже. Второй уровень – это концепция, парадигма,</p>	19- 20	См. Комментарий 3

<p>положения. И только на четвертом уровне даются рекомендации к практическому осуществлению аудита. В настоящее время, к сожалению, именно четвертому уровню уделяется основное внимание. Такая же ситуация характерна и для науки о бухгалтерском учете. Прикладные концептуальные разработки по методологии аудита значительно отстают, преобладают же комментарии и консультации к действующим нормативно-правовым документам по аудиту. Потому еще рано говорить о философии аудита (хотя Дж. К. Робертсон и Р. Адамс признают это). Очевидно, мы можем считать, что роль фундамента науки выполняет концепция, которую надо формировать.</p>	<p>общесистемные основы или т.п. Третий - теоретические основы рассматриваемой науки, ее конкретные научные положения. И наконец на четвертом уровне располагаются практические выводы и рекомендации; к сожалению, именно ему обычно (в том числе и в отечественном аудите) уделяется явно завышенное внимание – причем за счет остальных уровней. (Похожая ситуация отмечалась в [9, с. 8] применительно к бухгалтерскому учету: преобладание в литературе консультаций и комментариев в ущерб концептуальным и прикладным разработкам по методике бухгалтерского учета.) Ввиду вышеизложенного нам кажется неудачным говорить о философии аудита (хотя этот термин встречается у Адамса в [10, с. 92] и Робертсона), а роль фундамента аудиторской науки логично отвести ее концепции или т.п.</p>		
--	---	--	--



13.	<p>Создаваемая концепция аудита должна, по нашему мнению, включать <b>следующие разделы:</b></p> <p>модель функционирования экономического субъекта и место в ней аудита;</p> <p>функционирование аудита как инфраструктурной отрасли рыночной экономики;</p> <p>интересы в аудите;</p> <p>регулирование аудиторской деятельности;</p> <p>взаимодействие аудита с другими науками (бухгалтерский учет, статистика, финансы и др.), т.е. рассмотрение аудита на основе институционального подхода.</p> <p>Мы не включаем в концепцию многие вопросы, например подготовку и переподготовку кадров, ввиду того, что они представляются не блоками</p>	5	<p>Концепция аудита, на наш взгляд, должна состоять из следующих разделов: модель функционирования экономических субъектов и место аудита в ней;</p> <p>аудит как инфраструктурная отрасль рыночной экономики и ее функционирование;</p> <p>интересы в аудите;</p> <p>регулирование аудиторской деятельности;</p> <p>взаимодействие аудита с другими науками (бухгалтерский учет, теория вероятностей и т.д. ).</p> <p>С другой стороны в концепцию не включены многие другие вопросы, например подготовка и переподготовка кадров; это, на наш взгляд, не блок концепции, а решаемая на ее базе проблема аудита.</p>	22	
-----	--	---	---	----	--

	<p>концепции, а практическими задачами, решаемыми на ее базе.</p>				
26.	<p>Важной составляющей концепции аудита являются <b>методы оценки внеотраслевых эффектов</b> от изменений в обработке экономической информации. Можно выделить четыре подхода в отношении оценки этих эффектов:  построение и анализ схем формирования эффектов;  оценки на уровне технических показателей;  использование экспертных оценок для стоимостных измерений;  применение методов экономики – математического моделирования.</p>	9	<p>Методы количественной оценки внеотраслевого эффекта от изменений в обработке экономической информации и ситуация, когда такая оценка невозможна, будут подробно рассмотрены в разделе 10.1. Там будет предложено - в порядке возрастания предпочтительности - пять возможных подходов в отношении оценки этого эффекта: полное игнорирование, построение и анализ схем его формирования, оценка на уровне технических показателей, использование экспертных оценок для стоимостных измерений, применение метода экономико- математического моделирования. Анализ их применимости в аудите показывает: самое большее, что можно предложить в этом плане для аудита (и для большинства других инфраструктурных отраслей) - построение схем формирования</p>	45	

	Однако более целесообразным, по нашему мнению, является метод построения схем формирования внеотраслевых эффектов и их тщательный качественный анализ.		внеотраслевого эффекта и их тщательный анализ на качественном уровне.		
43.	<p>Существуют несколько механизмов управления, в том числе административный и экономический.</p> <p><b>Административном у механизму</b> свойственны вертикальные взаимосвязи. Многоуровневая иерархия подчинения, при которой регулируемые подчиняются указаниям регулирующих, действуют административное принуждение и узаконенные санкции.</p> <p><b>Экономический механизм</b> основан на горизонтальных связях между равноправными</p>	12-13	<p>Существуют шесть основных механизмов регулирования в социально-экономической сфере: бюрократический, рыночный, этический, агрессивный, самоуправляемый, семейный [54, с.69–70], [55, с.117–121].</p> <p>Вместо первого российскому читателю более привычен термин "административный".... По аналогичной причине предпочтительнее говорить об экономическом регулировании чем о рыночном .....</p> <p>В [54, с.69–70] рассмотрены подробно четыре первых механизма регулирования; опишем их здесь кратко, исходя из целей нашего исследования.</p> <p>Административному механизму свойственны вертикальные взаимосвязи, многоуровневая иерархия,</p>	72-73	См. Комментарий 9

	<p>покупателями и продавцами, подчинение отсутствует. Этот механизм наблюдается только в условиях свободных цен и добровольных соглашений между покупателями и продавцами.</p> <p>Кроме административного и экономического механизма можно назвать еще <b>этический механизм</b> регулирования, основанный на обычаях, традициях, моральных установках при отсутствии принуждения и подчинения.</p>		<p>подчинение одних лиц - физических или юридических - другим. Регулируемые подчиняются указаниям регулирующих, поскольку действуют административное принуждение и узаконенные санкции (увольнение, лишение лицензии и т.д.).</p> <p>Экономическому механизму свойственны только горизонтальные взаимосвязи между юридически равноправными контрагентами: покупателями и продавцами; подчинение отсутствует. В чистом виде этот механизм наблюдается в условиях свободных цен, базирующихся на добровольных соглашениях между покупателями и продавцами.</p> <p>При этическом регулировании принуждения и подчинения нет. Отношения между контрагентами основаны на взаимопомощи или односторонней помощи. Они закреплены обычаями, традициями, моральными установками.</p>		
--	---	--	---	--	--

52.	<p>Взаимодействие аудита с теорией вероятности и в целом с математической статистикой носит иной характер, нежели с бухгалтерским учетом. В аудите широко используются выборочный метод, процедура определения необходимого размера выборки, анализируются риски и т.д. Аудиторские организации нередко разрабатывают собственные, можно сказать, «полукустарные» способы применения методов прикладной науки. Необходимо шире использовать в аудите результаты математической статистики.</p>	14-15	<p>Совершенно иной характер носит взаимодействие аудита с теорией вероятностей (и в частности, с математической статистикой). В аудите широко используются такие вероятностно-статистические конструкции как выборочный метод, выборка, риски (представляющие из себя безусловные или условные вероятности некоторых событий), процедура определения необходимого объема выборки и т.д.....</p> <p>..... В этих условиях нам представляется и целесообразным и возможным и своевременным – потом это будет гораздо сложнее, в частности, из-за амбиций специалистов и организаций, реализовавших собственные предложения - пойти по нормальному пути взаимодействия фундаментальных и прикладных наук, всемерно используя в аудите результаты математической статистики вместо полукустарных самостоятельных разработок.....</p>	83-85	
-----	--	-------	--	-------	--

54.	<p>В экономической литературе методологические вопросы аудиторских проверок освящены явно недостаточно. Поэтому весьма сложно отнести определенные вопросы к концептуальным. Концептуальными в аудиторской проверке прежде всего представляются вопрос о соотношении «цена-качество» и принятие решений в условиях неопределенности. К концептуальным вопросам аудиторской проверки относятся также достоверность отчетности, существенность и аудиторские риски, выборочный метод, ценообразование на аудиторские услуги, стандарты осуществления аудиторской деятельности.</p>	15	<p>....в литературе методологическим вопросам аудиторских проверок уделено явно недостаточное внимание.....</p> <p>Как будет неоднократно видно из дальнейшего, на наше рассмотрение концептуальных вопросов аудиторской проверки постоянно оказывает влияние вопрос соотношения «цена – качество» в аудиторской проверке (который и сам по себе является концептуальным).....</p> <p>Другим обстоятельством, накладывающим сильный отпечаток на наше рассмотрение концептуальных вопросов аудиторской проверки является факт существования теории принятия решений в условиях неопределенности.....</p> <p>Так или иначе, но в концептуальные вопросы аудиторской проверки, рассматриваемые ниже, попали вопросы достоверности бухгалтерской отчетности (как с позиций ее пользователей, так и с позиций аудиторской организации), существенность и аудиторские риски, выборочный метод в аудиторской проверке,</p>	88-90	
-----	--	----	--	-------	--

			соотношение «цена – качество» в ней (в соответствующем разделе – в отличие от предыдущих – рассмотрение базируется на специально сконструированном стоимостном критерии), ценообразование на аудиторские услуги, стандарты в аудиторской проверке.....		
--	--	--	--	--	--

### Комментарии к таблице

1. Под номером 4 в списке литературы к книге фигурирует статья Соколов Я.В., Бычкова С.М. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров//Аудиторские ведомости. – 1998. - № 2 – С. 15 – 20.

2. Под номером 5 в списке литературы к книге фигурирует книга Ожегов С.И. Словарь русского языка: 70000 слов/Под ред. Н.Ю. Шведовой. – 23-е изд., испр. – М.: Русский язык, 1990. – 917 с.

Под номером 6 в списке литературы к книге фигурирует книга Борисов А.Б. Большой экономический словарь – М.: Книжный мир, 1999. - 895 с. (видно, что в статье Ожегову приписана формулировка Борисова; таких искажений – или, скажем так, петровских пассажей - в статье много, но устраивать научную дискуссию с плагиатором излишне).

3. Под номером 9 в списке литературы к книге фигурирует статья Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии//Бухгалтерский учет. – 2004. - № 9. – С. 5 – 10.

Под номером 10 в списке литературы к книге фигурирует книга Адамс

Р. Основы аудита – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

4. Мой пессимизм 2005 года сменился разработкой общей концепции финансового контроля в 2006-2008г.г. Она изложена в книге Е.М. Гутцайт Финансовый контроль: концепция и проблемы – М.: изд. Академии и Казначейства, 2008. – 176 с. и в статье «О концепции финансового контроля» в журнале Аудитор за 2006г. №№ 5-7.

5. Под номером 28 в списке литературы к книге фигурирует статья Верхов В.А., Козлова Т.В. Аудит – 2000: проблемы и перспективы развития//Бухгалтерский учет. – 1998. - № 10. – С. 76 – 82.

Под номером 29 в списке литературы к книге фигурирует статья Шеремет А.Д. Концепция развития аудита и аудиторское образование в России//Аудиторские ведомости. – 1997. - № 2. – С. 3 – 9.

Напоминаем, что под номером 4 в списке литературы к книге фигурирует статья Соколова Я.В. и Бычковой С.М. (см. Комментарий 1).

6. Под номером 33 в списке литературы к книге фигурирует книга Гранберг А.Г. Математические модели социалистической экономики – М.: Экономика, 1978. – 351 с.

7. Под номером 34 в списке литературы к книге фигурирует книга Эйдельман М.Р. Межотраслевой баланс общественного продукта – М.: Статистика, 1966. – 375 с.

Под номером 32 в списке литературы к книге фигурирует статья Кращенко Л. Н., Шувалова И.А. Российский аудит: итоги первого полу-



годия//Аудитор. – 2001. - № 11. – С. 9 – 17.

8. Под номером 18 в списке литературы к книге фигурирует Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119 – ФЗ.

Под номером 47 в списке литературы к книге фигурирует Порядок представления отчета аудиторскими организациями..... Утвержден приказом Министра финансов РФ от 27 октября 1999 г. № 69н.

9. Под номером 54 в списке литературы к книге фигурирует статья Корнаи Я. Бюрократия и рынок//Вопросы экономики. – 1989. - № 12. - С. 69 – 74.

Под номером 55 в списке литературы к книге фигурирует книга Корнаи Я. Социалистическая система. Политическая экономия коммунизма – М.: НП «Журнал Вопросы экономики», 2000. – 672 с.

10. Под номерами 59 - 61 в списке литературы к книге фигурируют различные отечественные этические кодексы аудиторов

Под номером 62 в списке литературы к книге фигурирует Временное положение о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Минфине РФ. Утверждено приказом Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. № 38н.

11. В итоге материалы графы 2 таблицы включают 55 пунктов и занимают примерно 90 % текста статьи Петровой В.И. Полностью таблица приведена на сайте журнала ..... и моем egutzait.narod.ru.

И еще одно замечание по таблице. В книге Голосова и Гутцайта при изложении положений других авторов всегда приводятся литературные ссылки (с указанием страниц). Из таблицы, в частности, видны ссылки на книги Ожегова, Борисова, Гранберга, Эйдельмана, Корнаи, статьи Соколова и Бычковой, Палия, Верховя и Козловой, Шеремета, Шуваловой, Корнаи. Петрова обходится без таких ссылок и тем самым осуществляет плагиат и в отношении указанных лиц (пусть гораздо более скромный чем по адресу Голосова и Гутцайта).

Мне приходилось встречаться с кусками из своих работ в авторефератах, сборниках трудов и т.п. – часто без ссылок и на уровне абзацев. Не реагировал. Но чтобы так беззастенчиво, масштабно да еще в центральном аудиторском журнале (который по меньшей мере один из авторов книги заведомо читает, хотя бы потому, что в нем постоянно публикуется) – такое впервые. Похоже, что перед нами один из признаков того, что плагиаторы наглеют. Это заставило меня пристальнее задуматься над проблемой плагиата и хочется поделиться с читателями результатами своих размышлений.

## **2. О плагиате как явлении**

Во-первых, у плагиата масса следствий отрицательного характера. Снижение мотивации реальных авторов, ощущение обворованности у них, торжество беспринципности и невежества в лице плагиаторов, укрепление их общественных позиций (особенно, если не поймали), подрыв веры в социальную справедливость у окружающих и т.д. Все это требует специального исследования – впрочем, возможно, оно где-то уже сделано.

Во-вторых, плагиат имеет тенденцию к разрастанию – из-за несовершенства законодательства об авторских правах, слабого внимания общества к этому вопросу, особенностей отечественного менталитета вообще, развития поисковых систем в Интернете и т.д.

В-третьих, обнаружить признаки плагиата во многих областях, в частности в аудите (в отличие от стихов, товарных знаков и т.п.) затруднительно. Науки сильно разрослись, так что редактору в журнале заподозрить плагиат в присланной статье практически нереально (поэтому у меня нет никаких претензий в этом плане к редакции журнала «Аудиторские ведомости»). По той же причине затруднительно это сделать и рецензентам, да и не всякий журнал к рецензированию прибегает. Некоторые шансы есть здесь лишь у обкрадываемого автора или его аспирантов.

В-четвертых, из вышеизложенного следует, что нельзя спускать. Надо связываться – как это ни противно и хлопотно. Но морального осуждения мало. Ведь одни знакомые плагиатора его действительно осудят, а другие скажут: сделал правильно, но не повезло; однако и те и другие по-прежнему будут подавать руку. Столь эффективные в других областях экономические методы здесь вряд ли сработают; большие штрафы устанавливать нельзя, поскольку плагиат распространен среди студентов, аспирантов и т.п., а малые – не остановят профессора или менеджера. По-видимому, на острие атаки здесь должны быть меры административные (например, удаление из вуза) и уголовные (срок, но небольшой – это все-таки не убийство, а клеймо плагиатора будет сильно осложнять дальнейшую жизнь в науке).

В-пятых, надо в явной форме зафиксировать в законодательстве и в комментариях к нему, что плагиат – это частный случай мошенничества. Ведь ст. 159 ч.1 Уголовного кодекса РФ определяет мошенничество как «хищение чужого имущества или присвоение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием»; при плагиате налицо присвоение авторского права – после публикации в журнале или т.п. возникает авторское право – путем обмана.

В-шестых, возможность уголовного преследования плагиатора должна быть и у обокраденных авторов и у соответствующих государственных органов, причем если первые не захотят возбуждать дело или решат его прекратить (чего люди не сделают под угрозами или за мзду), то государственные органы должны быть вправе вести преследование плагиатора самостоятельно; в отличие от изнасилования или т.п. потерпевшему здесь, на наш взгляд, скрывать нечего.

Это все сырые, возможно в чем-то неверные, возможно уже частично реализованные мысли, но лучше их высказать, чем натягивать одеяло на голову.

С уважением.

Е. Гутцайт

P. S. Ни тот, ни другой материал журнал не опубликовал (как, впрочем, и ряд других аудиторских журналов).