Развитие концепции профессионального суждения в аудите

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Баранов, Павел Петрович  
  
**Год:**

2013

**Автор научной работы:**

Баранов, Павел Петрович

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Новосибирск

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

375

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Баранов, Павел Петрович

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ИДЕНТИФИКАЦИЯ И ПОЗИЦИОНИРОВАНИЕ КАТЕГОРИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В ТЕОРИЯХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА.

1.1 Генезис теории аудита: предпосылки зарождения, проблемы развития, современное состояние.

1.2 Роль концепции достоверности бухгалтерской финансовой отчётности в интеграции теорий учёта и аудита.

1.3 Обоснование приоритетного характера исследования категории профессионального суждения в аудите.

ГЛАВА 2. ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ И ПОДХОДЫ К РАЗВИТИЮ КОНЦЕПЦИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ В АУДИТЕ.

2.1 Ретроспективный анализ и оценка современного состояния исследований проблематики профессионального суждения.

2.2 Обоснование приоритетных направлений и подходов к исследованию процессов формирования и реализации профессионального суждения в аудите.

ГЛАВА 3. БАЗОВЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ КОНЦЕПЦИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА.

3.1 Категориальный аппарат концепции профессионального суждения аудитора: дефиниция и логическая структура корневого понятия.

3.2 Классификационные решения в области формирования профессионального суждения аудитора.

3.3 Основы концептуального моделирования профессионального суждения аудитора.

ГЛАВА 4. КОНЦЕПТУАЛЬНОЕ МОДЕЛИРОВАНИЕ ПРОЦЕССОВ ФОРМИРОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СУЖДЕНИЙ РАЗЛИЧНЫХ ВИДОВ.

4.1. Концептуальное моделирование процесса формирования эндемичных профессиональных суждений.

4.2. Концептуальная модель процесса формирования профессионального суждения о существенности.

4.3. Концептуальное моделирование процесса формирования квазибухгалтерских профессиональных суждений аудитора.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие концепции профессионального суждения в аудите"

Актуальность темы исследования. Глобальные тенденции либерализации нормативно-правового регулирования бухгалтерского учёта и бухгалтерской (финансовой) отчётности1, оказавшие существенное влияние на отечественную экономику, обусловили возникновение серьёзного противоречия между стремлением к расширению возможностей учёта в части достоверного и добросовестного представления информации о финансовом состоянии и результатах хозяйственной деятельности организаций, с одной стороны, и закономерно сопровождающим данное явление ростом информационного риска в принятии экономических и управленческих решений пользователями отчётности, - с другой. Проявления указанного противоречия многократно усиливаются в условиях кризисных явлений, наблюдаемых в мировой и национальных экономических системах, о чём свидетельствуют прецеденты банкротства ряда транснациональных корпораций конца XX - начала XXI века, неизменно связываемые с фальсификацией, вуалированием бухгалтерской отчётности и ненадлежащим качеством аудита.

Совершенно очевидно, что предоставление представителям бухгалтерской профессии широких прав и свобод в части интерпретации фактов хозяйственной деятельности субъектов экономики, их финансового и имущественного положения, предполагает опережающий рост профессиональной ответственности за ведение учёта и формирование бухгалтерской финансовой отчётности. Именно поэтому, практически с самого начала становления международной системы регулирования учёта и отчётности, с 1960-70-хх годов, внимание сообщества учёных и практиков было сфокусировано на проблемах создания, обоснования и развития методологии выработки профессионального суждения бухгалтера.

1 В тексте диссертации, во избежание излишней громоздкости и тавтологичности изложения материала, понятия «бухгалтерская (финансовая) отчётность», «бухгалтерская отчётность», «финансовая отчётность», «отчётность» используются как тождественные в значении, установленном Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» №402-ФЗ от 06.12.201 I для термина «бухгалтерская (финансовая отчётность)».

Принцип профессионального суждения, предполагающий осознанное принятие бухгалтером ответственности за формирование решения в условиях неопределённости, стал одним из базовых, незыблемых принципов Международных стандартов финансовой отчётности. Усилиями британо-американской, австралийской и голландской научных школ, а также международных и национальных профессиональных организаций бухгалтеров была разработана общая методология выработки профессионального суждения бухгалтера, а на её основе - созданы, апробированы и внедрены образовательные программы, позволяющие обучающимся осваивать компетенции обоснования и вынесения профессионального суждения в условиях как ограниченной, так и полной нормативной неопределённости.

Определённые качественные сдвиги в освоении и использовании методологии формирования и реализации профессионального суждения в бухгалтерском учёте произошли и в отечественном сообществе. Начиная с 1990-х годов, интерес к данной проблемной области со стороны теоретиков учёта лавинообразно нарастал, и уже к середине первого десятилетия XXI века появились достаточно серьёзные исследования российских учёных, посвящён-ные решению проблем адаптации методологии разработки профессионального суждения бухгалтера к особенностям национальной системы регулирования бухгалтерского учёта и специфике российских учётных традиций.

В отличие от методологии формирования профессионального суждения в учёте, аналогичная методологическая платформа в теории аудита к настоящему времени не только не создана, но, более того, - не в полной мере осознана необходимость её создания. В то же время как отечественные, так и Международные стандарты аудита требуют от аудиторов формирования и реализации профессионального суждения в отношении большого количества ситуаций, связанных с неопределённостью. Следует отметить, что характер неопределённости условий принятия решений в аудите гораздо сложнее, чем в бухгалтерском учёте, - это обусловлено «субъект-объектной» моделью отношений аудита и учёта. Применительно к аудиторской деятельности, на ограниченную или полную нормативную неопределённость условий формирования бухгалтерского профессионального суждения (качество которого должно быть оценено через призму суждения аудитора) накладывается чаще всего полная нормативная неопределённость собственно аудиторских регулятивов формирования суждения. В России данная ситуация осложняется вводом в действие Федеральных законов №208-ФЗ от

27.07.2010 «О консолидированной финансовой отчётности» и №402-ФЗ от

06.12.2011 «О бухгалтерском учёте», существенно расширяющих область применения профессионального суждения в бухгалтерском учёте и отчётности. Кроме того, даже поверхностный анализ требований международных и отечественных стандартов аудита показывает, что все принципиальные для аудитора решения - от оценки существенности, аудиторского риска, определения объёма и способа формирования выборки, и вплоть до аргументации наиболее адекватного вида аудиторского заключения — являются прерогативой реализации профессионального суждения аудитора. Следовательно, обоснованность данного суждения является фактором качества аудита, обеспечить которое при отсутствии прочных и непротиворечивых методологических оснований выработки профессионального суждения аудитора не представляется возможным.

Отсутствие в теории аудита концептуальных положений, раскрывающих подходы к формированию профессионального суждения, существенно ограничивает возможности убедительной аргументации принимаемых аудитором решений и, тем самым, снижает эффективность как внутреннего, так и внешнего контроля качества аудита. При этом возникают объективные предпосылки для дезавуированияинституционального статуса аудита и выражения сомнений в риск-ограничивающем потенциале аудиторской деятельности. Более того, в сложившейся ситуации неизбежно обостряется проблема признания аудиторской науки как таковой, что смещает фокус научного дискурса с решения действительно социально и экономически значимых вопросов в плоскость поиска доказательств научного характера теоретической основы аудита.

Таким образом, актуальность развития концепции профессионального суждения в аудите обусловлена, в первую очередь, её влиянием на возможности обеспечения и оценки качества аудита, а также объективной необходимостью встраивания концептуальных методологических оснований формирования профессионального суждения в систему теоретических знаний аудиторской науки, без чего невозможно ответить на вопрос о научности аудиторского знания, обеспечить целостность и непротиворечивость теории аудита.

Приведённые аргументы во многом определили выбор темы диссертационного исследования, его ключевые направления, логику, методологию и методический инструментарий.

Степень разработанности проблемы. Характеризуя степень разработанности проблемной области формирования профессионального суждения в аудите, необходимо выделить два среза - теоретико-методологический и эмпирический.

На уровне теоретико-методологического среза серьёзное научное исследование проблем выработки профессионального суждения в аудите началось лишь в конце XX века, несмотря на то, что потребность в таком суждении, а также важность обеспечения его качества и независимости были осознаны уже в первой четверти прошлого столетия. Весомую роль в признании возможности и необходимости формирования и использования профессионального суждения аудитора для обеспечения достоверности бухгалтерской финансовой отчётности сыграли научные работы основателя амстердамской школы бухгалтерского учёта Т. Лимперга, американских исследователей Р. Маутца и X. Шарафа, а также британского учёного Д. Флинта, последовательно развивавших начала теории аудита, заложенные английским аудитором Л. Дикси и американским учёным Р. Монтгомери. Результатом исследовательской деятельности представителей британо-американской и амстердамской научных школ стал вывод о неизбежности использования профессионального суждения в аудиторской практике, его определяющем влиянии на качество аудита и реализацию социальной ответственности аудиторской профессии. Кроме того, западными учёными предпринимались попытки обоснования структуры теории аудита и поиска в ней надлежащего места для методологии формирования профессионального суждения, разрабатывалась аргументация связи аудита с другими науками, изучались возможности заимствования методологии и методического инструментария смежных научных дисциплин для решения проблем оценки достоверности финансовой информации. Однако, ни в трудах упомянутых учёных, ни в работах их более известных в России коллег Э. Аренса, Р. Адамса, Ф. Дефлиза, Д. Кармайкла, Д. Лоббека, Дж. Робертсона и др., не предлагалось научно обоснованных подходов к формированию профессионального суждения аудитора. Более того, лишь в конце XX - начале XXI века голландским учёным К. Уилшутом задача создания методологии генерирования профессионального суждения в аудите была сформулирована как научная проблема, решение которой способно стать «цементирующим составом» формирующейся теории аудита.

В российском научном сообществе большее внимание было уделено изучению проблем выработки профессионального суждения бухгалтера - исследования в данной области проводились с середины 1990-х годов усилиями С.М. Бычковой, M.JI. Пятова, С.А. Рассказовой-Николаевой,

И.Н. Санниковой, Я.В. Соколова, Т.О. Терентьевой, Н.В. Фадейкиной, A.A. Шапошникова и др. В результате в настоящее время разработана и достаточно эффективно используется концепция профессионального суждения бухгалтера, представляющая собой совокупность методологических положений формирования профессионального суждения в бухгалтерском учёте, позволяющих носителям бухгалтерской профессии осуществлять обоснованную интерпретацию фактов хозяйственной жизни организаций в условиях нормативной и экономической неопределённости.

Что же касается исследований феномена профессионального суждения аудитора отечественными учёными, то данные исследования находятся лишь на начальной стадии. В работах авторитетных специалистов М.А. Азарской, О.В. Голосова, Е.М. Гутцайта, O.A. Мироновой, C.B. Панковой, Е.В. Саталкиной, Т.В. Синицыной, A.A. Шапошникова предлагаются варианты демаркации сущностных характеристик профессионального суждения аудитора и бухгалтера, уточняются предметные области профессионального суждения аудитора, обосновываются границы его применения, подчёркивается его влияние на качество аудита. Однако, исследование отечественными учёными рассматриваемой проблематики не носит системного характера, вследствие чего до настоящего времени не создано целостной и непротиворечивой концепции профессионального суждения аудитора, которая была бы когерентна концепции достоверности бухгалтерской отчётности и органично вписывалась в структуру теории аудита.

Рассматривая уровень эмпирического среза исследований проблематики формирования профессионального суждения в аудите, следует констатировать практически полное отсутствие исследований подобного рода в российской науке и, напротив, достаточно серьёзные достижения в данной области, демонстрируемые зарубежными учёными. Став в 1960-70-е гг. относительно самостоятельным направлением в исследовании проблем принятия решений в условиях неопределённости, изучение практики формирования профессионального суждения аудитора получило развитие в экспериментальной деятельности таких исследователей, как С. Боннэр, У. Брунс, Т. Дайкман, Р. Дженсен, Д. Каннеман, Т. Кида, J1. Кунц, Р. Либби, М. Нельсон, А. Тверски, Х.-Т. Тан, Т. Хофстедт, Р. Эштон, К. Тротман, У. Тан, Н. Энг, Р. Уэббер и др. В результате более чем полувековой научно-исследовательской деятельности в рамках британо-американской и австралийско-новозеландской научных школ были разработаны бихейвиористские модели формирования профессионального суждения аудитора, раскрывающие влияние различных факторов и условий принятия решений на корректность выносимых аудиторами суждений. Однако необходимо отметить, что подавляющее большинство зарубежных исследований рассматриваемой проблематики осуществлялось в русле позитивного подхода, отталкивающегося от сложившейся практики аудита и профессиональных традиций. Внеся весомый вклад в решение управленческих проблем аудита, существенно улучшив методику документирования проверки и усовершенствовав многие организационные аспекты реализации аудиторских процедур, зарубежные учёные, однако, практически не приблизились к решению проблемы научного обоснования методологии выработки профессионального суждения. Очевидно, что использование позитивного подхода и не могло этого обеспечить, поскольку основная цель аудита - ограничение информационного риска в принятии решений пользователями бухгалтерской отчётности субъектов экономики - диктует необходимость применения нормативного подхода, адаптированного к особенностям теории и практики аудита.

О состоятельности современной концепции профессионального суждения корректно говорить лишь в контексте предметного поля счетоведения и счетоводства, а в рамках теории и практики аудита данная концепция находится в эмбриональном состоянии и представляет собой лишь разрозненный перечень профессиональных проблем, решение которых требует выработки и применения профессионального суждения аудитора. До настоящего времени остаются неразрешёнными ключевые вопросы - о содержании и форме концепции профессионального суждения аудитора, её структуре, составе, внутренних связях между элементами концепции, требуются идентификация места концепции профессионального суждения в структуре теории аудита и характеристика взаимосвязи рассматриваемой концепции с другими элементами данной теории.

Таким образом, степень разработанности проблемы обоснования концепции профессионального суждения в аудите может быть оценена как достаточно низкая, что определяет характер целеполагания и постановки задач настоящего диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования.

Целью диссертационного исследования является развитие современной концепции профессионального суждения в аудите до уровня целостной теоретической конструкции, взаимоувязывающей в контексте теории аудита методологические положения, классификационные решения и концептуальные модели формирования профессионального суждения аудитора на базе концепции «Достоверного и добросовестного взгляда».

Сформулированная цель исследования предопределила необходимость решения следующих взаимосвязанных задач:

1. Выявление, анализ закономерностей развития и оценка современного состояния теории аудита в контексте трансформации концепции достоверности бухгалтерской отчётности.

2. Ретроспективный анализ основных направлений, тенденций и методологических подходов научного исследования проблем формирования профессионального суждения аудитора в России и за рубежом.

3. Выбор приоритетного подхода к формированию концепции профессионального суждения в аудите, систематизация её теоретических и методологических оснований.

4. Обоснование и описание структуры концепции профессионального суждения в аудите, выделение и характеристика основных элементов данной концепции.

5. Теоретическое обоснование и описание специфических признаков и свойств феномена профессионального суждения аудитора.

6. Идентификация предметных областей профессионального суждения аудитора на основе анализа отечественных и международных регулятивов аудиторской деятельности.

7. Доказательство категориального характера понятия «профессиональное суждение» в теории аудита, разработка дефиниций данного понятия, с позиций науки и аудиторской практики.

8. Формирование логической структуры профессионального суждения аудитора.

9. Разработка родовой классификации суждений с детализацией классификационных решений в области формирования профессионального суждения аудитора.

10. Разработка базовых концептуальных моделей процессов формирования профессиональных суждений различных видов.

11. Адаптация базовых концептуальных моделей к особенностям предметных областей профессионального суждения аудитора.

12. Обоснование направлений совершенствования системы отечественных регулятивов аудиторской деятельности с целью раскрытия и конкретизации концепции профессионального суждения в аудите.

Область исследования. Основные положения диссертации соответствуют п. 3.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», п. 3.2. «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», п. 3.7. «История развития методологии, теории и организации аудита, контроля и ревизии», п. 3.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» и п. 3.10. «Адаптация национальных систем аудита, их соответствие международным стандартам» Паспорта специальностей научных работников (экономические науки, специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учёт, статистика).

Объект исследования. Объектом исследования является профессиональное суждение аудитора, рассматриваемое как феномен адекватной оценки достоверности бухгалтерской отчётности в условиях неопределённости регулятивных основ бухгалтерского учёта и аудита.

Предмет исследования. В качестве предмета исследования выступает методология процесса формирования профессионального суждения в аудите.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования составили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области теорий аудита и бухгалтерского учета, экономической теории, теории познания и логики, а также материалы специализированных периодических изданий по исследуемой проблематике, национальные и международные стандарты аудиторской деятельности, бухгалтерского учёта и отчётности.

При проведении исследования использовались такие общенаучные методы, как наблюдение, абстрагирование, аналогия, дедукция, абдукция, индукция, анализ, синтез, формализация, моделирование, а также специфические методы: ретроспективный анализ, этимологический анализ, частотно-контекстная классификация, сравнительный анализ, группировка данных. Основные положения диссертационного исследования базируются на теории систем и её следствиях.

Научная новизна исследования. Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке нового видения концепции профессионального суждения как целостной, органично встроенной в структуру теории аудита, совокупности методологических положений, классификационных решений и концептуальных моделей формирования профессионального суждения аудитора, позволяющих, благодаря их логической увязке с концепцией достоверности бухгалтерской отчётности, теорией отражения и парадигмой информационной асимметрии, существенно повысить надёжность аудиторских доказательств, а также результативность обеспечения и контроля качества аудита.

В рамках диссертационного исследования получены новые, с научной точки зрения, результаты:

1. В процессе ретроспективного структурно-динамического анализа на основе использования принципов субстанциальности и гибкого традиционализма впервые выделены основные этапы развития теории аудита, соотносимые с доминированием различных подходов к её структуре, содержанию, а также к интерпретации её основных понятий и целевых установок аудиторской практики. В контексте выстроенной периодизации сформулированы следующие выводы, нетрадиционно раскрывающие причинно-следственные связи и закономерности смысловой трансформации теории аудита:

• вскрыта ревизионная наследственность теории аудита Л.Р. Дикси на начальном этапе развития, проявляющаяся в аналогии между постановкой целей и интерпретацией родового понятия в теории аудита, с одной стороны, и характером целеполагания и определением сущности основной категории в теории ревизии, - с другой;

• раскрыто влияние теории рациональных ожиданий Т. Лимперга на развитие теории аудита в части обоснования связи аудиторской деятельности с ожиданиями (информационными потребностями) общества, определяющей необходимость формирования независимого профессионального суждения аудитора;

• вкладу в развитие теории аудита научных исследований Р. Маутца и X. Шарафа дана новая оценка, в которой приоритетное значение, в отличие от общепринятого мнения о примате системы постулатов аудита, играет впервые предложенная американскими учёными и охарактеризованная автором настоящей работы пятиуровневая структура теории аудита, в которую органично встроен комплекс «пробных» постулатов аудита, содержание которых уточнено, по сравнению с существующей интерпретацией, в ходе выполненного исследования;

• установлена связь работ Д. Флинта с работами Т. Лимперга - в части развития британским учёным теории рациональных ожиданий на качественно новом уровне (теории социальной ответственности), и работами Р. Маутца и X. Шарафа - в части развития представлений о системе основных постулатов аудита, которые в трудах Д. Флинта раскрывают природу аудиторской деятельности через призму социальной ответственности;

• охарактеризован вклад в развитие теории аудита представителя голландской научной школы К. Уилшута, впервые осуществившего постановку задачи научного исследования феномена профессионального суждения аудитора как важнейшего фактора, способного интегрировать воедино отдельные положения теории, и предложившего, на этой основе, трёхслойную структуру теории аудита.

2. В ходе ретроспективного анализа эволюции регулятивной основы аудита впервые в отечественной науке выделены и охарактеризованы три, исторически сменявших друг друга, варианта дескрипции (описания, формулы) концепции достоверности бухгалтерской отчётности - «full and fair view», «true and correct view», «true and fair view» - каждая из которых соотнесена с особенностями соответствующей экономической ситуации и спецификой доминирующей модели отношений собственников и менеджмента организации.

3. В результате анализа субъект-объектных отношений аудита и бухгалтерского учёта, а также исследования содержательной стороны концепции «достоверного и добросовестного взгляда» («true and fair view») доказан связующий теории учёта и аудита характер современной концепции достоверности бухгалтерской отчётности, аргументирована её объективная связь с теорией отражения и парадигмой информационной асимметрии.

4. На основе впервые сформулированного автором определения профессионального суждения в аудите как научной категории, отражающей во всём многообразии отношения создателей, пользователей и верификаторов (аудиторов) финансовой отчётности экономического субъекта по поводу достоверности содержащейся в ней информации:

• раскрыта сущность профессионального суждения аудитора как следствия реализации концепции достоверности бухгалтерской отчётности и носителя отражения представлений аудитора об информационных потребностях пользователей отчётности;

• теоретически обоснована роль профессионального суждения как фактора сглаживания информационной асимметрии в представлениях о реальном финансовом положении аудируемого лица, которыми обладают создатели финансовой отчётности и её пользователи;

• установлены и описаны такие имманентные свойства профессионального суждения аудитора, как множественный характер предметов и дуализм предметных областей суждения.

5. С учётом результатов этимологического анализа сформулировано авторское определение профессионального суждения как категории аудиторской практики, на основе которого выделены группы индикаторов качества профессионального суждения, конкретизирован и описан их состав, что существенно повышает надёжность аудиторских доказательств, а также расширяет возможности обеспечения и контроля качества аудита.

6. Впервые разработана многомерная классификация профессиональных суждений в аудите, базирующаяся на первичном использовании видового признака эндемичности предметной области профессионального суждения и последующем развитии дерева классификационных решений по основаниям, определяемым особенностями предметных областей суждения аудитора.

7. Введены в научный оборот термины «эндемичное профессиональное суждение аудитора» и «квазибухгалтерское профессиональное суждение аудитора», описывающие виды профессионального суждения аудитора, выделяемые по признаку имманентности предмета профессионального суждения предметной области аудита (эндемичности) и предполагающие необходимость применения принципиально различающихся методологических подходов к формированию суждений данных видов.

8. Разработаны концептуальные модели процессов формирования эндемичных и квазибухгалтерских профессиональных суждений аудитора, базирующиеся на авторской системе логических оснований и обладающие свойством адаптивности к конкретным предметам профессионального суждения аудитора.

9. В результате адаптации обобщённой концептуальной модели эндемичного профессионального суждения к предметной области «существенность в аудите» разработана матричная концептуальная модель формирования профессионального суждения о существенности, представляющая собой интегрированную в матричном формате совокупность методологических положений, раскрывающих форму и структуру суждения, индикаторы его качества, основания и критерии выбора предиката суждения, а также информационную базу разработки суждения.

10. В рамках матричной концептуальной модели профессионального суждения о существенности разработаны структурно-логические схемы процессов формирования суждений о четырёх предметах, выделенных в результате декомпозиции предметной области существенности, позволяющие, при их развитии до уровня методических рекомендаций:

• осуществлять идентификацию существенных элементов бухгалтерской финансовой отчётности в соответствии с концепцией достоверного и добросовестного взгляда с учётом востребованности данных элементов отчётности в аналитических процедурах и процессах принятия экономических и управленческих решений пользователями финансовой информации;

• аргументированно отказавшись от использования единого количественного критерия существенности и общепринятой методологии его оценки, обоснованно устанавливать нижнюю (занижение) и верхнюю (завышение) границы предельно допустимого искажения существенных элементов бухгалтерской отчётности, опираясь на характер взаимосвязи данных отчётности с показателями финансового состояния и результатами хозяйственной деятельности, используемыми пользователями отчётности для принятия экономических и управленческих решений;

• реализовать требование автономной и совокупной оценки существенности выявленных количественных искажений бухгалтерской финансовой отчётности;

• вербально охарактеризовать логику обоснования признаков качественных искажений бухгалтерской финансовой отчётности и оценки их существенности.

Значение полученных результатов для теории и практики. В результате выполненного исследования достигнуто приращение научного знания о природе аудита, раскрываемой в диссертации через концепцию профессионального суждения, разработанную соискателем в русле нормативного подхода на основе развития положений концепции достоверного и добросовестного взгляда, логически увязанной с теорией отражения и парадигмой информационной асимметрии. Авторская интерпретация категории профессионального суждения аудитора с позиций науки и практики, разработка системы логических оснований формирования профессионального суждения, предложенный в ходе исследования комплекс классификационных решений и концептуальных моделей заполняют существующие в теории аудита методологические лакуны, и, тем самым, устраняют присущие данной теории герменевтические противоречия.

С точки зрения практики аудита, важное значение имеют предложения соискателя по реформированию национальной регулятивной основы аудиторской практики, авторские разработки в области стандартизации процессов формирования профессионального суждения и документирования аудита с учётом отражения индикаторов качества профессионального суждения, что позволит существенно повысить как качество обоснования профессиональных суждений в аудиторской практике, так и значительно улучшить результативность внешнего и внутреннего контроля качества аудиторской деятельности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования были представлены, обсуждены и получили одобрение в рамках научных дискуссий на международных, всероссийских и региональных научно-практических конференциях и семинарах, проходивших в Сибирском федеральном университете (г. Красноярск,

2012 г.), Новосибирском государственном университете экономики и управления (2011-2012 гг.), Сибирской академии финансов и банковского дела (г. Новосибирск, 2007, 2012 г.), Сибирском государственном индустриальном университете (г. Новокузнецк, 2008 г.), Кузбасском территориальном институте профессиональных бухгалтеров (г.Кемерово, 2012г.). На момент размещения автореферата в открытых ресурсах доклад соискателя по результатам диссертационного исследования успешно прошёл экспертизу научного комитета Международной научной конференции Соколовские чтения «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее» (Санкт-Петербургский государственный университет, апрель 2013 г.) и включён в программу данной конференции.

С использованием предложенной в рамках исследования концепции профессионального суждения разработаны и внедрены в практику деятельности аудиторских компаний ООО «Кузнецкаудит», ООО «Юр-Аудит», ООО «Аудит-бизнес-консалтинг» внутрифирменные стандарты и методические рекомендации по формированию профессионального суждения аудитора.

Результаты исследования используются в учебном процессе при подготовке экономистов по специальности 080109 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» и бакалавров по направлению 080100 «Экономика» (профиль «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит») в Сибирском государственном индустриальном университете, Сибирском федеральном университете, Кузбасском государственном техническом университете, а также при подготовке и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов в учебно-методическом центре Кузбасского территориального института профессиональных бухгалтеров.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 36 научных работ общим объёмом 65,74 п.л. (вклад автора 48,5 пл.), в том числе 3 монографии и 15 статей в ведущих научных периодических изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки Российской Федерации для публикации результатов докторских диссертационных исследований по экономическим наукам.

Структура и объём диссертации. Диссертация состоит из введения, 4 глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Текст содержит поясняющие таблицы и иллюстрации, список источников включает более 200 наименований, в том числе более 130 работ зарубежных учёных, опубликованных на иностранном языке.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Баранов, Павел Петрович

Результаты исследования категории профессионального суждения, свидетельствуют, с одной стороны, о важности реализации данной категории в практике аудиторской деятельности, а, с другой, - о высоком уровне энтропии, присущем интерпретации содержания понятия «профессиональное суждение», и, как следствие, - о размытости методологии принятия аудитором решений о признании достоверностибухгалтерской (финансовой) отчётности. Сформулированные выводы создают предпосылки для выдвижения гипотезы о том, что профессиональное суждение представляет собой связующую категорию, объединяющую теории бухгалтерского учёта и аудита на уровне концепции достоверности бухгалтерской отчётности. Есть основания полагать, что верификация данной гипотезы позволит оценить справедливость тезиса о возможности реновации содержания концепции достоверности бухгалтерской отчётности, устранения присущих данной концепции лакун и противоречий, существование которых признаётся в научном сообществе как в России, так и за рубежом. Кроме того, развитие методологии формирования и реализации профессионального суждения в аудите будет закономерно способствовать систематизации, обеспечению целостности и непротиворечивости теории аудита, находящейся, согласно исследованным оценкам учёных, в кризисном состоянии.

Целесообразно отметить, что полноценная верификация выдвинутой гипотезы невозможна без обоснования концептуальной модели процесса формирования профессионального суждения в аудите. Представляется важным подчеркнуть, что именно концептуальное моделирование профессионального суждения позволит наиболее корректно реализовать цель исследования, так как именно концептуальная модель позволяет обосновать «.общую идею, объединяющую в целостность элементы познания предмета или непосредственно материал определенного научного исследования» [57].

Однако построение полноценной концептуальной модели процесса формирования профессионального суждения аудитора не может быть реализовано без предварительного обоснования системы классификационных решений в исследуемой области. Потенциально возможные и необходимые профессиональные суждения аудитора объективно нуждаются в многомерной классификации, поскольку очевидно, что результаты их классификационной идентификации будут определять методологию формирования и использования данных суждений в аудиторской практике. Особенностью классификационного моделирования профессионального суждения в аудите является то, что в его рамках неизбежна постановка всех традиционных задач классификации, а именно: постановка задачи кластеризации - поиска «естественной» группировки профессиональных суждений исходя из их сущностной «близости», «похожести» или, наоборот, «различий»;

• постановка задачи собственно классификации - распознавания профессиональных суждений в пределах заданных границ классов (априорная классификация);

• постановка задачи упорядочивания профессиональных суждений, предполагающей установление отношений порядка между выделенными классами суждений и отдельными суждениями внутри одного класса;

• постановка задачи уменьшения размерности модели, вытекающей из объективной избыточности эвристически формируемой совокупности признаков профессионального суждения.

Основополагающим аспектом в классификации профессионального суждения аудитора является решение вопроса о количестве и составе используемых классификационных признаков. Наиболее распространённым в практике построения классификационных схем является эвристический подход, однако, не будучи встроенным в систему определённых ограничений, он приводит к формированию явно избыточного множества признаков классификации и, следовательно, порождает излишне громоздкую совокупность классификационных решений. Однако, само выстраивание системы ограничений, фактически, системы обоснованного выбора классификационных признаков для решения поставленной задачи представляет собой малоизученную проблему, к разрешению которой представляется целесообразным приступить, отталкиваясь от основ онтологии и таксономии, сформулированных Аристотелем и развитых в работах австрийского философа Франца Брентано и немецкого философа - нашего современника Дитера Мюнха.

Вклад Аристотеля в развитие современной многомерной онтологии заключается в выдвижении идеи о систематизации различных опознаваний вещей, называемой таксономией. Таксономия должна позволять выявить особый способ, позволяющий «.говорить о вещи, что она есть нечто» [60], иначе говоря, таксономия приводит к нахождению способа идентификации и описания наиболее общей категории (уеуера каттууоргщата) (порождения). Подобные категории, как отмечает в [60] Дитер Мюнх, не только играют фундаментальную роль в логике, но и занимают центральное место в онтологии. С позиций рассмотренного начала онтологии, наиболее общей категорией по отношению к профессиональному суждению аудитора является категория профессионального суждения, а для него, в свою очередь, порождением (в избранной терминологии) является категория суждения как такового.

Действительно, суждение, в самой общей интерпретации, восходит к трудам французского математика и философа Рене Декарта [52], который считал суждение (наряду с представлениями и эмоциями) одним из трёх классов основных психических феноменов, определяя его сущность как сочетание или соотнесение представлений друг с другом. Развивая данную позицию Декарта, Франц Брентано дополнил её существенным интенциональным отношением - отношением признания, и, таким образом, дал возможность понимать под суждением результат мыслительного акта соотнесения представлений о предмете, завершающегося признанием какого-либо (каких-либо) из соотнесенных представлений.

Дитер Мюнх в своей работе [60] отмечал, что при поиске определённого характера соответствия в исследуемом объекте необходимо зафиксировать то особенное, что более всего характерно данной материальной форме, а для этого надлежит «.обратиться к следующему порождению этой вещи и выявить специфический признак, как требует традиционная теория понимания», в соответствии с которой определение дается через близкое происхождение и видовое различие (definitio fit per genus proximum et differentiam specificam). Так, согласно Мюнху, если определение открывает форму особенного, то оно невольно сопоставит нечто со всей иерархией в целом, восходя к наиболее общей онтологической категории сущности (оита).

Исходя из этого, общая категория «суждение» может быть подразделена на два класса:

• профессиональное суждение;

• непрофессиональное суждение.

Очевидно, что в основе данной классификации лежат особенности суждения как мыслительного акта, качество которого определяется профессиональной компетентностью субъекта - его знаниями, навыками, опытом в области формируемого суждения.

В свою очередь, в рамках класса профессионального суждения закономерно выделяются классы следующего уровня, обусловленные спецификой профессиональных областей, в контексте которых формируются суждения. Количество классов на данном уровне достаточно велико в силу объективной широты диапазона профессий. Применительно к реализуемому исследованию на данном уровне целесообразно выделить классы профессиональных суждений бухгаптера, аудитора, оценщика, финансового аналитика, менеджера, акционера и т.д.

Далее, развивая непосредственно классификацию профессионального суждения аудитора, целесообразно поставить задачу кластеризации, решаемую на основе анализа соотношения природы аудита и бухгалтерского учёта, принимая во внимание субъект-объектный характер их отношений.

Результаты такого анализа позволяют сформулировать первый признак классификации профессионального суждения в аудите как степень эндемичности предметной области суждения, то есть близости круга вопросов, по поводу которого аудитором формируется профессиональное суждение, к непосредственно аудиторской, методологической, «небухгалтерской» проблематике. Вследствие применения данного признака возникает два класса профессиональных суждений, первый из которых -охватывающий суждения по проблемам, обусловленным реализацией общей методологии аудита - можно назвать классом «эндемичных суждений», а второй - включающий суждения, являющие собой результат моделирования аудитором суждений бухгалтера аудируемого лица - классом «квазибухгалтерских (квазиучётных) суждений».

Учитывая серьёзные сущностные различия суждений, относящихся к двум выделенным классам, внутри каждого из них представляется необходимым использовать различные признаки классификации.

Исходя из специфики требований международных стандартов аудита, которая обусловлена логикой процесса проверки, методологией поиска, сбора и анализа аудиторских доказательств, а также особенностями присущих исключительно аудиту предметов суждения, в рамках класса эндемичных профессиональных суждений аудитора целесообразно использовать следующие признаки классификации:

• этап аудиторской проверки, на котором формируется профессиональное суждение;

• функциональный характер профессионального суждения;

• конкретный предмет профессионального суждения.

Результаты классификации с использованием данных признаков можно представить в виде следующей таблицы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С точки зрения оценки полноты и качества достижения цели диссертационного исследования, а также реализации поставленных в нём задач, могут быть сделаны следующие обобщения и выводы.

Основным научным результатом выполненного исследования является разработанная автором концепция профессионального суждения аудитора, представляющая собой логически выстроенную совокупность методологических положений, классификационных решений и концептуальных моделей процессов формирования профессиональных суждений аудитора в отношении различных предметов аудиторской проверки.

Обоснование методологии диссертационного исследования на фоне резкой критики состоятельности современной теории аудита потребовало проведения серьёзной аналитической работы, направленной на изучение генезиса как собственно данной теории, так и концепции достоверности бухгалтерской отчётности, которая, согласно выдвинутой гипотезе, играет роль интегратора, единой концептуальной основы теорий учёта и аудита. В ходе выполнения такой работы получены следующие новые научные результаты: выстроена периодизация развития теории аудита, в рамках которой выделено 5 основных этапов, различающихся по уровню развития теории, содержанию доминирующих научных идей и взглядов на содержание и структуру науки об аудите;

• разработана периодизация развития концепции достоверности бухгалтерской отчётности, в контексте которой выделено 3 этапа, каждому из которых соответствует уникальный «код дескрипции» (формула описания) данной концепции, отражающий особенности интерпретации приоритетных целей бухгалтерского учёта; дана новая оценка вкладу в развитие теории аудита научных трудов ведущих представителей британо-американской и голландской научных школ ХХ-ХХ1 веков, позволившая вербально охарактеризовать эволюцию представлений о структуре теории аудита, выявить преемственность основных научных идей и дать оценку современного состояния науки об аудите.

Обобщение представленных результатов позволило сформулировать некоторые, важные с позиций задач исследования, выводы:

1. Концепция достоверности бухгалтерской отчётности может рассматриваться как единая методологическая платформа, интегрирующая теории бухгалтерского учёта и аудита.

Аргументами, подтверждающими справедливость данной гипотезы, являются: результаты совмещения разработанных периодизаций развития концепции достоверности бухгалтерской отчётности и теории аудита на единой временной шкале, демонстрирующие каталитическое воздействие трансформации содержания концепции ДБО на интерпретацию содержания и структуры теории аудита;

• выявленная в ходе проведённого анализа взаимосвязь ключевых идей основополагающих научных трудов с теориями рациональных ожиданий и социальной ответственности, базирующимися на концепции «Достоверного и добросовестного взгляда», трактующей категорию достоверности финансовой отчётности с позиций соответствия содержащейся в ней информации информационным ожиданиям и потребностям субъектов социально-экономического окружения предприятия-генератора отчётности;

• субъект-объектный характер отношений аудиторской деятельности и бухгалтерского учёта, вытекающий из современной интерпретации бухгалтерского учёта и отчётности как объекта аудиторской практики.

2. Современную теорию аудита целесообразно рассматривать как систему научных знаний о подходах, методах и приёмах оценки достоверности бухгалтерской финансовой отчётности, в которой органически увязаны следующие элементы:

• философские основания, опирающиеся на абстрактные науки;

• принципы аудита, определяющие состав и специфику формирующих теорию концепций;

• концепции аудита, раскрывающие природу аудиторской деятельности и служащие основой для разработки её методологии и методики;

• методологические и методические положения аудиторской практики; стандарты аудиторской деятельности.

Данный вывод основывается на результатах анализа эволюции взглядов на структуру теории аудита, доминировавших на различных этапах её генезиса, а также на сопоставлении теоретических конструкций, созданных в рамках научных исследований ведущих учёных британской, американской, голландской и российской научных школ.

3. Формирование концепции профессионального суждения в рамках теории аудита должна быть признана приоритетным направлением научных исследований, поскольку понятие «профессиональное суждение» носит категориальный характер, подтверждаемый основными положениями как актуальных теоретических разработок, так и Международных стандартов аудиторской деятельности, относящих к предметному полю профессионального суждения аудитора все ключевые проблемы аудиторской практики, сопряженные с принятием решений в условиях неопределённости.

Таким образом, в ходе первого этапа исследования сформулированы достаточно убедительные аргументы, подтверждающие актуальность разработки концепции профессионального суждения как необходимого элемента теории аудита, отсутствие которого негативно сказывается на целостности и непротиворечивости теории и определяет значительные сложности как в обеспечении, так и в оценке качества аудита на практике.

Осуществлённая в процессе диссертационной работы постановка задачи формирования концепции профессионального суждения обусловила необходимость поиска методологических оснований и подходов, которые могли бы обеспечить эффективное решение данной задачи в контексте теории аудита. Для выбора таких оснований автором выполнен аналитический обзор научных исследований релевантной проблематики, которые велись зарубежными и отечественными учёными в период 19602010 гг. Данный обзор позволил не только дать оценку современного состояния и основных тенденций развития научно-исследовательской деятельности в области проблем формирования профессионального суждения в аудите, но и высветил несбалансированность и эклектичность подходов, превалирующих в исследованиях представителей зарубежных научных школ.

Анализ показал, что изучение феномена профессионального суждения было одним из ключевых аспектов зарубежных исследований в течение последних пятидесяти лет, однако интерес учёных к данному аспекту в разные периоды не был одинаков. Кроме того, подавляющее большинство научных исследований иностранных учёных осуществлялось исключительно в русле позитивного подхода, в то время, как разработка концептуальных основ формирования профессионального суждения требует обобщения эмпирических исследований и постановки задач, определяемых современной концепцией достоверности бухгалтерской отчётности, подлежащих решению в контексте нормативного подхода.

Теоретическое осмысление практики зарубежных эмпирических исследований, наряду с анализом научных трудов, посвящённых развитию методологии экономических исследований, позволило осуществить позиционирование позитивного и нормативного подходов в проблемном поле бухгалтерского учёта и аудита, а также демаркировать области применения данных подходов. При этом позитивному подходу отводится роль изучения реальных информационных потребностей пользователей отчётности, процессов анализа отчётности и принятия на её основе конкретных экономических и управленческих решений, а нормативному отдаётся прерогатива решения проблемы обобщения результатов эмпирических исследований с привлечением основных положений концепции достоверности бухгалтерской отчётности, а также трансляция результатов такого обобщения на уровень стандартов и методических основ аудита и бухгалтерского учёта. Пересечение процессов реализации нормативного и позитивного подходов происходит в тот момент, когда результаты исследования информационных потребностей пользователей отчётности, полученные в процессе применения позитивного подхода, анализируются с позиций их соответствия концепции достоверности бухгалтерской отчётности в рамках нормативного подхода.

Таким образом, в диссертации получен вывод о приоритетном характере использования нормативного подхода в целях формирования концепции профессионального суждения аудитора. Что же касается методологических оснований исследования проблем формирования профессионального суждения в аудите, то к их числу автором отнесены положения концепции «Достоверного и добросовестного взгляда», а также положения теории отражения и парадигмы информационной асимметрии, которые органически связаны с данной концепцией.

Использование нормативного подхода, опирающегося на указанные методологические основания, позволило определить место концепции профессионального суждения в структуре теории аудита: согласно логике исследования, данная концепция относится к третьему уровню теории -уровню концептуальных основ - и имеет многоуровневую иерархическую структуру, складывающуюся из следующих элементов:

• категориального аппарата, включающего определения родового понятия, и следствия, выводимые из данных определений; логической структуры профессионального суждения;

• классификации профессиональных суждений аудитора;

• вербальной характеристики ключевых видов профессионального суждения аудитора; системы выбора логических оснований концептуального моделирования процессов формирования профессионального суждения аудитора; комплекса универсальных концептуальных моделей процессов формирования профессиональных суждений различных видов.

Предложенная структура концепции профессионального суждения аудитора определила дальнейшие этапы диссертационного исследования, в рамках которых были получены следующие новые научные результаты:

1) сформулированы определения профессионального суждения аудитора с позиций теории аудита и аудиторской практики.

Дефиниция исследуемого понятия с позиций теории раскрывает его категориальный характер, определяя профессиональное суждение аудитора как категориальный феномен, отражающий во всём многообразии отношения создателей, пользователей и верификаторов (аудиторов) финансовой отчётности экономического субъекта по поводу достоверности содержащейся в ней информации.

Данное определение имеет ряд важных следствий, раскрывающих концептуальные аспекты методологии формирования профессионального суждения и усиливающие аргументацию ранее выполненного отбора теоретических основ концепции профессионального суждения аудитора.

В первую очередь, к таким следствиям целесообразно отнести тезис о том, что профессиональное суждение в аудите является результатом реализации концепции достоверности бухгалтерском отчётности и носителем отражения представлений аудитора об информационных потребностях пользователей данной отчётности. Данное следствие подчёркивает связь методологии формирования профессионального суждения с основными положениями концепции достоверности бухгалтерской отчётности, базирующейся, в свою очередь, на ключевых элементах теории отражения, в соответствии с которыми представления о достоверности информации финансовой отчётности представляют собой продукт общественно-профессионального соглашения, выводящего объективно противоречивые, конфликтующие потребности пользователей финансовой отчётности на уровень консенсуальности и учитывающего объективное при любом моделировании (в том числе при моделировании финансового состояния организации средствами бухгалтерского учёта) игнорирование некоторых характеристик моделируемого явления, процесса или объекта.

Из данного следствия закономерно вытекает тезис о том, что качество профессионального суждения аудитора обусловлено степенью его воздействия на устранение информационной асимметрии в представлениях о реальном финансовом положении аудируемого лица, которыми обладают создатели финансовой отчётности и её пользователи. Данный тезис, увязывающий концепцию профессионального суждения с парадигмой информационной асимметрии, также рефлексирует идею согласования целей, преследуемых создателями финансовой отчётности, с объективно противоречащими данным целям информационными потребностями её пользователей, что приводит к сглаживанию асимметрии и диспропорций в информации, характеризующей финансовое и имущественное положения экономического субъекта, которой обладают генераторы и пользователи отчётности. Таким образом, данный тезис наделяет профессиональное суждение аудитора институциональной функцией «стабилизатора» информационной асимметрии в экономике.

Третье и четвёртое следствия из дефиниции профессионального суждения как теоретической категории аудита подчёркивают объективно множественный характер профессиональных суждений аудитора, определяемый объективной множественностью потенциальных проблемных ситуаций, связанных с неопределённостью условий принятия решений, а также дуализм профессионального суждения аудитора, обусловленный различиями в природе аудита как науки и практики верификации финансовой информации и спецификой «субъект-объектных» отношений аудита и бухгалтерского учёта, предопределяющей необходимость симулирования аудитором учётных решений и последующей оценки их тождественности конкретным решениям, воплощённым в учёте и отчётности аудируемого лица. Указанные следствия чрезвычайно важны, с точки зрения разработки классификации и вербальной характеристики различных видов профессиональных суждений, без которой невозможно создание целостной концепции профессионального суждения аудитора в контексте общей теории аудита.

Авторское определение исследуемой категории с позиций аудиторской практики, рассматривающее профессиональное суждение аудитора как зафиксированный в рабочей документации логически обоснованный вариант решения профессиональной проблемы, сформированный аудитором в условиях неопределённости в результате исследования, базирующегося на реализации профессиональных компетенций и практического опыта при соблюдении норм профессиональной этики, имеет ряд важных преимуществ, к числу которых целесообразно отнести:

• указание на «результативный» характер профессионального суждения аудитора;

• исключение возможности интуитивного формирования профессионального суждения, необходимость предваряющего суждение исследования проблемы и логического обоснования варианта её решения;

• раскрытие обязательного критерия признания профессионального суждения - наличия неопределённости, в условиях которой аудитор генерирует решение проблемы;

• характеристику обязательных требований к субъекту исследования предмета профессионального суждения:

- требования наличия у аудитора профессиональных компетенций и их реализации;

- требования наличия у аудитора профессионального опыта и его реализации;

- требование соблюдения действующих норм профессиональной этики аудитора; описание процедурного требования - требования обязательного документирования профессионального суждения, обусловленного его доказательственной ролью в подтверждении качества аудита.

Необходимо отметить, что введение сформулированного определения в профессиональный оборот и текст Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности будет способствовать как обеспечению надлежащего качества аудита, так и повышению эффективности внешнего и внутреннего контроля качества. Данный вывод обусловлен тем, что в предложенном определении отражены признаки, индикаторыпрофессионального суждения, наличие (или отсутствие) которых в конкретной ситуации позволит судить о качестве сформированного суждения и его «профессиональности».

Для обеспечения качества профессионального суждения на практике индикаторы качества предлагается разделить на следующие категории:

• условия формирования суждения; требования к субъекту, формирующему суждение;

• требования к процессу формирования суждения;

• требования к структуре и свойствам суждения.

Каждая из категорий индикаторов получила в рамках диссертации подробную вербальную характеристику и нашла отражение в разработанном автором проекте рабочего документа, предназначенного для документирования профессионального суждения и позволяющего осуществить формальный и содержательный контроль качества суждения.

Таким образом, в процессе диссертационного исследования разработан категориальный аппарат концепции профессионального суждения аудитора, включающий дефиниции исследуемой категории, сформулированные с позиций теории и практики аудита, а также выведенные из данных дефиниций методологические положения и индикаторы качества профессионального суждения, подразделяемые на условия формирования суждения и требования к субъекту, процессу, структуре и свойствам суждения.

2) На основе принципов объективной логики разработана и описана логическая структура профессионального суждения аудитора, включающая такие элементы, как субъект, предикат, связка и квантор суждения.

Каждый из выделенных классических элементов суждения охарактеризован с точки зрения его назначения, формы и содержания, адаптированных автором к особенностям профессиональной деятельности аудитора. В целях конкретизации общих подходов к формированию профессионального суждения в аудите в диссертации смоделирован и описан процесс трансформации профессионального суждения по ступеням объективной логики, отражающий причинно-следственные связи, определяющие смену формы и содержания суждения при продвижении процесса выработки результирующего суждения по ступеням объективной логики — начиная от суждения наличного бытия и завершая суждением понятия.

3) Разработана многоуровневая иерархическая классификация профессиональных суждений аудитора, базирующаяся на использовании в качестве ключевого классификационного признака степени эндемичности (исключительной принадлежности) предмета профессионального суждения предметной области аудита.

Применение указанного классификационного признака привело к выделению двух видов профессиональных суждений аудитора - эндемичного и квазибухгалтерского - процессы формирования которых принципиально различаются в силу принадлежности предметных областей данных видов суждений различным наукам и сферам профессиональной деятельности (науке об аудите и теории бухгалтерского учёта).

Так, существует достаточно обширная предметная область, характеризующаяся исключительной принадлежностью аудиторской науке и практике (составляющие данную область предметы выделены в ходе частотно-контекстного анализа текстов международных и отечественных стандартов аудита), и исследование данной области должно быть организовано в контексте специальной аудиторской методологии, логики и методической платформы. Исходя из этого, профессиональные суждения, формируемые аудиторами в отношении составляющих данную область предметов, отнесены к виду эндемичных профессиональных суждений аудитора.

С другой стороны, практически все проблемы поиска аудиторских доказательств, необходимых для квалификации действий бухгалтерской службы аудируемого лица, находятся в проблемном поле счетоведения и требуют от аудитора предварительного моделирования корректных действий бухгалтера, сравнение которых с фактически выполненными учётными операциями даёт результирующее профессиональное суждение о достоверности тех или иных данных учёта и отчётности, либо о наличии в учёте и отчётности аудируемого лица ошибок и искажений. Указанные основания позволили выделить в самостоятельный вид квазибухгалтерские суждения аудитора.

Выявленные видовые различия описанных профессиональных суждений аудитора обусловили использование в рамках дальнейшей классификации каждого из выделенных видов различных классификационных признаков, применяемых на основе принципов многомерной онтологии и таксономии.

В частности, развитие классификации эндемичных профессиональных суждений осуществлено в диссертации с использованием таких признаков, как: этап аудиторской проверки, на котором формируется профессиональное суждение;

• функциональный характер профессионального суждения;

• конкретный предмет профессионального суждения.

Что же касается построения классификации квазибухгалтерских профессиональных суждений аудитора, то для решения данной задачи заимствованы классификационные признаки, используемые для классификации профессионального суждения бухгалтера:

• вид неопределённости правил, регулирующих учёт и отчётность;

• объект профессионального суждения.

Таким образом, в ходе диссертационного исследования разработан комплекс классификационных решений в области профессиональных суждений аудитора и сформированы вербальные описания ключевых видов суждений.

4) Разработана система выбора логических оснований формирования эндемичных профессиональных суждений, основанная на принципах объективной логики, предусматривающая выполнение на подготовительном этапе концептуального моделирования последовательных аналитических действий, направленных на оценку полноты и непротиворечивости релевантных положений следующих взаимосвязанных элементов теоретической и нормативной платформы аудита:

• национальные стандарты аудиторской деятельности; международные стандарты аудиторской деятельности; в теории аудита и бухгалтерского учёта; в концепция достоверности бухгалтерской отчётности;

• теория отражения и парадигма информационной асимметрии.

Исследование этих составляющих должно проводиться в направлении от наиболее близких, непосредственно связанных с рассматриваемой проблематикой (стандарты аудиторской деятельности) положений - к наиболее фундаментальным теоретическим и методологическим элементам (концепциям, теориям, парадигмам). Аналитическая работа должна продолжаться до того момента, пока не будут установлены полные и непротиворечивые основания для концептуального моделирования процесса формирования профессионального суждения аудитора.

5) Разработана универсальная концептуальная модель процесса формирования эндемичного профессионального суждения аудитора, опирающаяся на предложенную автором систему выбора логических оснований, реализация которой в рамках исследования позволила идентифицировать и описать следующие наиболее важные концептуальные аспекты выработки эндемичных суждений:

• конкретизация предмета суждения, предполагающая однозначное установление содержания предмета суждения, определение его границ, интерпретацию предмета суждения как понятия;

• определение формы (лексическая конструкция, математическая или иная символьная формализация) и структуры (по ступени объективной логики) суждения;

• установление индикаторов качества суждения, исходя из специфики предмета суждения, его конструкции и формы;

• обоснование перечня критериев принятия решения о наиболее корректном варианте предиката суждения;

• объединение разработанных логических положений в структурно-логическую схему формирования профессионального суждения, полагаемую в основу стандартизации процесса выработки суждения;

• формирование массива сведений, необходимых к получению аудитором для анализа, предшествующего формированию суждения, а также источников информации, используемой в рамках такого анализа; стандартизация процесса формирования эндемичного профессионального суждения о конкретном предмете.

6) Разработана универсальная концептуальная модель процесса формирования квазибухгалтерского профессионального суждения аудитора, базирующаяся на идентификации неопределённости, с которой связана необходимость генерирования суждения, и её вида, задающего логическую основу формирования суждения. Методология аналитической работы, предшествующей выбору наиболее обоснованного варианта квазибухгалтерского суждения, аналогична подходу к выбору логических оснований эндемичного профессионального суждения аудитора, за тем лишь исключением, что в качестве логических ориентиров в данном случае выступают не аудиторские, а бухгалтерские регулятивы, являющиеся источниками неопределённости, а также концептуальные положения теории учёта, призванные снижать учётную энтропию в условиях полной нормативной неопределённости.

7) На основе адаптации универсальной концептуальной модели процесса формирования эндемичного профессионального суждения к особенностям предметной области существенности разработана матричная концептуальная модель профессионального суждения аудитора о существенности.

Следуя логике универсальной концептуальной модели, в результате анализа международных стандартов аудита, представляющих собой достаточно полную и непротиворечивую регулятивную базу аудита, в контексте реализации нормативного подхода были сделаны следующие выводы, определяющие состав и содержание логических оснований для формирования профессионального суждения о существенности:существенность однозначно является предметом профессионального суждения аудитора;

• контексте аудита целесообразна декомпозиция существенности как объекта профессионального суждения аудитора на существенность информации (бухгалтерского учёта и отчётности) и существенность искажений информации, определяющая четыре основных предмета профессионального суждения: существенность элемента бухгалтерской отчётности, количественный критерий существенности, существенность искажения элемента бухгалтерской отчётности, существенность прочей информации, имеющей отношение к бухгалтерской отчётности; формирование профессионального суждения о существенности должно ориентироваться на информационные потребности существующих на рынке групп квалифицированных пользователей отчётности; критерием количественной оценки существенности в аудите является уровень существенности, характеризующий пороговую величину искажения отчётности, превышение которой делает невозможным формирование корректных выводов и принятие корректных решений квалифицированными пользователями аудируемой отчётности; в целях учёта риска выборочного характера аудита вводится понятие приемлемой существенности, предполагающее установление порога существенности «ниже нижнего» предела (ниже установленного уровня существенности), что позволит элиминировать вероятное влияние на достоверность отчётности искажений, присутствующих в той части генеральной совокупности, которая не попала в аудиторскую выборку; установление количественных критериев существенности рекомендуется производить путём вычисления определённых процентов от значений контрольных показателей (существенных элементов отчётности), а идентификацию качественных признаков - посредством анализа информационных потребностей групп заинтересованных квалифицированных пользователей отчётности; профессиональное суждение о существенности может объективно пересматриваться в ходе аудиторской проверки при получении убедительных аудиторских доказательств; в профессиональное суждение о существенности подлежит тщательному отражению в документации аудиторской проверки; при формировании профессионального суждения о существенности необходимо учитывать положения связанных с ISA 320 Международных стандартов аудита, а также документов системы МСФО; основой формирования профессионального суждения о существенности в аудите является концепция существенности.

Исходя из контекста исследованных положений МСА и результатов декомпозиции предмета профессионального суждения о существенности, за основу проектирования концептуальной модели процесса формирования данного суждения, рассматриваемой как совокупность взаимосвязанных, последовательно развитых теоретических, методологических и логических оснований генерирования суждения, принята матричная форма, в которой по горизонтальной оси размещены результаты декомпозиции предмета профессионального суждения о существенности, а по вертикали - собственно логические основания формирования профессионального суждения: ® форма и структура суждения; в индикаторы качества суждения; © основания и критерии выбора предиката суждения;

• структурно-логические схемы процессов формирования суждения;

• информационная база формирования суждения.

Разработанная модель, детальная характеристика которой представлена в диссертации, имеет ряд отличительных особенностей и позволяет обоснованно решить следующие значимые проблемы оценки существенности, обусловленные неполнотой действующих отечественных и международных ре-гулятивов аудита и противоречивостью их положений:

• предлагаемая модель в явном виде базируется на концепции достоверности финансовой отчётности, о чём свидетельствует включение блоков исследования информационных потребностей пользователей отчётности в ключевые структурно-логические схемы выработки профессионального суждения; модель построена на основе принципа поэтапного логического мониторинга полноты и непротиворечивости нормативно-правовых актов, регламентирующих аудиторскую деятельность, и исходных положений теории аудита, которые должны быть отражены в указанных актах.

Использованный автором подход к концептуальному моделированию, базирующийся на описанных выше исходных положениях, позволил преодолеть следующие недостатки методической платформы оценки существенности, на системном уровне препятствующие обеспечению качества аудита:

• широко распространённый приём определения уровня существенности элемента отчётности как некоторой доли от значения данного элемента.

Использование данного приёма «долевого» определения уровней существенности представляет собой достаточно серьёзный проблемный аспект, в альтернативу которому в рамках разработанной концептуальной модели процесса формирования профессионального суждения о существенности поставлен подход, предусматривающий прямое вычисление абсолютных значений границ существенности посредством решения аудитором комплекса уравнений показателей финансового состояния, при расчёте которых используется соответствующий элемент отчётности;

• отсутствие учёта разнонаправленное™ искажений финансовой отчётности при определении количественных показателей существенности и оценке существенности обнаруженных искажений.

В разработанной концептуальной модели данный проблемный аспект учтён посредством ввода понятия границ уровня существенности, отражающих двойственный характер возможных искажений, и путём раздельного аккумулирования разнонаправленных искажений и их последующего сравнения с границами существенности, соответствующими различным направлениям искажения. Подобный подход гарантирует исключение компенсаторного эффекта при оценке существенности, когда при аккумулировании разненаправленные искажения взаимно погашаются, а также позволяет установить именно границы уровня существенности - нижнюю, характеризующую максимально допустимый предел занижения значения элемента отчётности, и верхнюю - отражающую предельно допустимую величину завышения данного элемента.

• отсутствие в российских регулятивах аудита понятия приемлемой существенности, не позволяющее учесть при определении количественного критерия существенности риск применения выборочных процедур.

Результаты проведённого анализа показали, что, с точки зрения Международных стандартов аудита, уровень существенности уже не является результирующим критерием, используемым для количественной оценки существенности искажений элементов бухгалтерской финансовой отчётности: ISA 320 рекомендует использовать для этих целей усовершенствованный уровень существенности - так называемую «приемлемую существенность», отражающую возможные различия распределения искажений в выборочной и генеральной совокупностях. Действительно, требование репрезентативности аудиторской выборки, реализуемое посредством применения методов случайного отбора, при традиционно небольших объёмах формируемых выборочных совокупностей, не исключает расхождений в «концентрации» ошибок между исследуемой выборкой и всей совокупностью соответствующих данных учёта или отчётности. Учитывая данный аспект и, по всей видимости, руководствуясь принципом профессионального скептицизма, разработчики Международных стандартов аудита ввели новый инструмент количественной оценки существенности искажений, представляющий собой уровень существенности, скорректированный в сторону уменьшения. В рамках настоящего исследования данный аспект отражён в соответствующей структурно-логической схеме, при этом, анализируя возможные варианты трансформации границ уровня существенности в границы приемлемой существенности, автор опирался на последние результаты научных работ в данной области.

Авторская модель процесса формирования профессионального суждения о существенности, представленная и охарактеризованная в диссертации, раскрывает необходимые логические основания для генерирования суждений в отношении всей предметной области существенности, отвечая при этом требованиям непротиворечивости и целостности, а также обеспечивая строгое соответствие вырабатываемых профессиональных суждений основным положениям концепции достоверности бухгалтерской отчётности.

Необходимо отметить, что на основе общей концептуальной модели процесса формирования эндемичных профессиональных суждений с опорой на применение метода аналогий могут быть сконструированы и концептуальные модели процессов выработки профессиональных суждений во всех эндемичных предметных областях - в области аудиторского риска, аудиторской выборки, планирования аудита. Кроме того, по аналогии может быть построена и концептуальная модель процесса генерирования результирующего профессионального суждения - суждения о достоверности проверенной бухгалтерской финансовой отчётности аудируемого лица.

Таким образом, как показывает обобщение основных результатов выполненного диссертационного исследования, его цель может быть признана достигнутой - в диссертации представлена характеристика разработанной авторской концепции профессионального суждения аудитора, органично встроенной в структуру теории аудита и представляющей собой целостную совокупность методологических положений, классификационных решений и концептуальных моделей, формирующих концептуальную основу генерирования и контроля качества профессиональных суждений аудитора.

В процессе исследования получено приращение научного знания как в части описания структуры теории аудита и её связей с другими науками, так и в отношении природы феномена профессионального суждения, раскрываемой через призму условий неопределённости принятия решений, теории отражения, парадигмы информационной асимметрии и концепции достоверности бухгалтерской отчётности.

Безусловно, разработанная теоретическая конструкция представляет собой лишь первый прототип концепции профессионального суждения аудитора, требующий длительной научной и практической апробации, однако, сформулированные в диссертации аргументы уже на текущем этапе дают возможность прогнозировать существенное позитивное влияние данной концепции на снижение энтропии в формировании профессиональных суждений аудиторов, повышение качества аудиторской деятельности и восстановление научной и институциональной состоятельности теории и практики аудита.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Баранов, Павел Петрович, 2013 год

1. Адаме Р. Основы аудита. Пер. с англ./ Под. Ред. Я.В. Соколова. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398с.: ил.

2. Азарская М.А. Аудит: теория и методология / М.А.Азарская, О.А.Миронова. 3-е изд., испр. и доп. - М.: Омега-Л, 2007. - 248 с.

3. Азарская М.А. Методология аудита и развитие методического обеспечения его качества: Монография. Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2009. -190 с.

4. Азарская М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита. Диссертационная работа д.э.н.: 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. - 346 с.

5. Арене Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит. Пер. с англ. / Э.А. Арене, Дж. К. Лоббек М.: Финансы и статистика, 1995. - 560с.

6. Аринушкин Н.С. К вопросу об анализе баланса (конспективное изложение) / Н.С. Аринушкин. Самара, 1927. - 105 с.

7. Аудит Монтгомери / Дефлис Ф.Л., Дженик Г.Р., ОРейлли В.М., Хирш М.Б. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542с.

8. Аудит: Учебник / под ред. проф. В. И. Подольского. М.: ЭКОНОМИСТЪ, 2006. - 494 с.

9. Баранов П.П. Аудит как инструмент снижения информационного риска при принятии управленческих решений // Аудитор. 2004. - № 4. -С.15-20.

10. Ю.Баранов П.П. Аудит как инструмент снижения информационного риска // Информационная экономика и управление динамикой сложных систем: сборник научных трудов Минобразования РФ и АлтайГУ. Москва-Барнаул, 2004. - С.82-93.

11. Баранов П.П. Аудиторская наука на фоне кризисных явлений в экономике: приоритетные направления развития и предметные области исследований // Международный бухгалтерский учёт. 2012. - № 20. - С.35-42.

12. Баранов П.П. Дефиниция категории профессионального суждения в аудите: теоретический и прикладной аспекты // Аудитор. 2012. - № 9. -С.167-175.

13. Баранов П.П. Документационное сопровождение аудиторской проверки: учебное пособие. Новокузнецк: СибГИУ. - 2005. - 60 с.

14. Баранов П.П. К вопросу о концептуальном моделировании профессионального суждения в аудите // Аудитор. 2011. - № 7. - С.32-42.

15. Баранов П.П. К вопросу о методологии оценки и управлении аудиторским риском / П.П. Баранов, В.П. Козлов // Аудитор. 2011. - № 5. -С.18-25.

16. Баранов П.П. Концепция достоверности финансовой отчётности: генезис и современное состояние // Вестник НГУЭУ. 2011. - № 1. - С. 155168.

17. Баранов П.П. Методология и методика формирования профессионального суждения о существенности: Монография. Кемерово: Кузбассвузиздат, 2011. - 257 с.

18. Баранов П.П. О проблемах количественной оценки существенности / П.П. Баранов, П.Н. Баранов // Экономические проблемы и пути их решения: материалы Всероссийской научно-практической конференции. -Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2005. С.8-13.

19. Баранов П.П. О проблемах количественной оценки существенности в аудите // Аудит, налоги и бухгалтерский учёт в Российской Федерации: материалы Второй Всероссийской научно-практической конференции. -Пенза, 2003.-С. 14-16.

20. Баранов П.П. Порядок регламентации деятельности службы внутреннего аудита в системе менеджмента организации // Современный российский менеджмент: сборник статей Всероссийской научно-методической конференции. Пенза, 2003. - С.24-27.

21. Баранов П.П. Принципы формирования методики оценки предприятия-заемщика коммерческим банком / П.П. Баранов, Ю.В. Лунёва // Аудитор. 2004. - № 9. - С.32-37.

22. Баранов П.П. Причины модификации аудиторского заключения // Аудитор. -2004.-№ 1.-С.25-28.

23. Баранов П.П. Проблемы и противоречия процессов реформирования и развития бухгалтерского учёта / П.П. Баранов, Л.П. Щеглова // Аудитор. 2006. - № 2. - С. 13-15.

24. Баранов П.П. Проблемы оценки уровня существенности в аудите и пути их решения / П.П. Баранов, A.A. Овчинников // Аудитор. 2003. - № 1. - С. 11-17.

25. Баранов П.П. Проблемы реализации модели риска в аудиторской деятельности / П.П. Баранов, В.П. Козлов // Аудитор. 2009. - № 1. - С.18-21.

26. Баранов П.П. Профессиональное суждение в аудите: классификационные решения и основы концептуального моделирования: Монография. Германия. LAP LAMBERT Academic Publishing GmbH&Co. KG. Saarbrucken. Germany, 2011. - 184 c.

27. Баранов П.П. Процедура формирования учётной политики / П.П. Баранов, Т.А. Залышкина // Аудитор. 2007. -№ 2. - С. 16-20.

28. Баранов П.П. Российское общество в контексте преобразований гуманитарного ландшафта: четыре сюжета на заданную тему: Монография / П.П. Баранов, Ю.А. Пустовойт, Д.И. Оршанский, Ю.П. Прохно Кемерово: Кузбассвузиздат, 2008. - 257 с.

29. Баранов П.П. Совершенствование методики оценки уровня существенности в аудите. Диссертационная работа к.э.н.: 08.00.12. -Новосибирск, 2003. 167 с.

30. Баранов П.П. Сущность и задачи внутреннего аудита в системе менеджмента предприятия // Современный российский менеджмент: сборник статей Всероссийской научно-методической конференции. Пенза, 2003. -С.27-29.

31. Баранов П.П. Теоретические и практические аспекты оценки предприятия-заёмщика коммерческим банком / Ю.П. Прохно, П.П. Баранов, Ю.В. Лунёва // Деньги и кредит. 2004. - № 7. - С.46-49.

32. Баранов П.П. Трансформация представлений о феномене профессионального суждения в исследованиях зарубежных учёных // Аудитор. -2011.-№ 12.-С.29-34.

33. Баранов П.П. Трансформация представлений о феномене профессионального суждения в исследованиях зарубежных учёных // Аудитор. 2011. - № 11. - С. 14-20.

34. Баранов П.П. Трансформация представлений о феномене профессионального суждения в исследованиях зарубежных учёных // Аудитор. 2011. - № 10. - С.22-32.

35. Баранов П.П. Учётная политика организации как инструмент управления показателями финансового состояния / П.П. Баранов, Т.А. Залышкина // Аудит и финансовый анализ. 2007. - № 1. - С.200-2003.

36. Баранов П.П. Философские и логические основания концептуализации профессионального суждения в аудите // Вестник НГУЭУ. -2011.-№2.-С. 128-142

37. Баранов П.П. Формирование эффективной учётной политики организации / П.П. Баранов, Т.А. Залышкина // Сибирская финансовая школа. 2006. - № 4. - С.79-84.

38. Баранов П.П. Проблема целесообразности обязательного аудита / П.П. Баранов, В.Н. Власов // Проблемы современной экономики: Тезисы 11 межрегиональной научно-практической конференции. Красноярск: КрасГУ, 2005. - С.36-37.

39. Баранов П.П. Проблемы формирования и применения профессионального суждения о деловой репутации в бухгалтерском учёте и аудите / П.П. Баранов, Ю.С. Климашина // Вестник НГУЭУ. 2012. - № 4. -С.32-37.

40. Баранов П.П. Развитие концепции существенности в условиях международной стандартизации учёта и аудита // МСФО в России: новации и практика применения: Материалы международной научно-практической конференции. Кемерово: КузГТУ, 2012. - С.5-8.

41. Блатов H.A. Балансоведение. Курс общий / H.A. Блатов. JL: Экономическое образование, 1930. - 390 с.

42. Блатов H.A. Основы общей бухгалтерии. В связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством / H.A. Блатов. Л.: Экономическое образование, 1930. - 514 с.

43. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения / Н.Р. Вейцман. М.: Центросоюз, 1927. - 246 с.

44. Гегель Г.В.Ф. Наука логики. М., 1929.

45. Гегель Г.В.Ф. Энциклопедия философских наук в кратком очерке. Ч. 1. Логика. М., 1861.

46. Гутцайт Е.М. Аудит и другие науки // Аудитор. 2010. - №10. -С.15-26.

47. Гутцайт Е.М. Нормативный и позитивный подходы в аудите // Аудиторские ведомости. 2010. - №2. - С.3-9.

48. Декарт Р. Сочинения. Т. 1. М.: Мысль, 1989.-654 с.

49. Маркс К. Капитал, т. I, Партиздат, 1937.

50. Кейнс Дж.Н. Предмет и метод политической экономии. М.: И.А. Баландин, 1899. с. 27.

51. Кипарисов H.A. Основы балансоведения / H.A. Кипарисов. М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. - 296 с.

52. Копытин В.Ю. Моделирование рисков и суждений и их представление в финансовой отчетности банков // МСФО и МСА в кредитной организации. 2009. - № 1.

53. Кухар В.В. Основы методологии познания общества (проблемы моделирования) // Культура народов Причерноморья: Научный журнал. Симферополь: Межвузовский центр «Крым». 2004. - № 55. - Т. 3. - С. 176178.

54. Менеджмент организации: учебное пособие. Румянцева З.П., Саломатин H.A., Акбердин Р.З. и др. М: ИНФРА-М, 1995.-432 с.

55. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. М. Основы менеджмента: Дело, 1997.-704 с.

56. Мюнх Д. Многомерная онтология предметов материальной культуры и ее применение в сложных технических системах / Пер.

57. A. Шухова. URL: http://nounivers.narod.ru/gmi7artef.htm.

58. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. К вопросу о степени точности и достоверности цифровых данных, добываемых из баланса торгового предприятия / И.Р. Николаев. JL: Экономическое образование, 1926. - 110 с.

59. Никольская Ю.П., Мерзликина Е.М. Аудит. Часть 1: Учебное пособие. М.: Издательство МГУП, 2000. - 144 с.

60. Преображенский А. Этимологический словарь русского языка. -Москва: Типография Г. Лисснера и Д. Совко, 1910-1914. Том 2. - С.373.

61. Рассказова-Николаева С.А. Обучение профессиональному суждению // Бухгалтерский учет. 2007. - №17.

62. Рассказова-Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. -2000-№12.

63. Рикёр П. Конфликт интерпретаций. Очерки о герменевтике. М.: «КАНОН-пресс-Ц»; «Кучково поле». 2002. - 624 с.

64. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. М.: KPMG Аудиторская фирма "Контракт", 1993. - 496 с.

65. Рудановский А.П. Теория учёта: дебет и кредит как метод учёта баланса / А.П. Рудановский. М.: Макиз, 1928. - 299 с.

66. Синицына Т.В. Границы профессионального суждения в аудите: монография / Т.В. Синицына, A.A. Шапошников; КемИ (ф-л) «РГТЭУ». -Кемерово, 2007.- 124 с.

67. Словарь русского языка XI-XVII вв. / РАН. Ин-т рус. яз.; гл. ред.

68. B.Б. Крысько. Вып. 28: (Старичекъ Судебный). М.: Наука, 2008. - 303 с.

69. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. - 272 е.: ил.

70. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 е.: ил.

71. Соколов Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. 1999.-№12,-С.86-89.

72. Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию / Я.В. Соколов, M.J1. Пятов // Бухгалтерский учет. 2007. - №5. - С.52-56.

73. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века Электронный ресурс. / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

74. Т. Павлов. Теория отражения. М.: Иностранная литература, 1945. -561 с.

75. Труфанов С.Н. «Наука логики» Гегеля в доступном изложении. -Самара: Парус, 1999. 192 с.

76. Устинова Я.И. Концепция достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию: российская теория и практика / Я.И. Устинова // Аудит и финансовый анализ. №1. - 2010. - С.32^Ю.

77. Фридман М. Методология позитивной экономической науки // THESIS. 1994. Вып.4. - С.20-52.

78. Чугреев B.J1. Модель структурного представления текстовой информации и метод её тематического анализа на основе частотно-контекстной классификации. Диссертационная работа к.т.н.: 05.13.01. СПб -2003,- 185 с.

79. Шапошников, A.A. Профессиональное суждение и его роль в аудите // A.A. Шапошников, Т.В. Синицына / Аудиторские ведомости. -2006. №4.

80. Шеремет А.Д. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами // Аудиторские ведомости. -2006. №8. - С.4-12.

81. Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона / под ред. проф. И.Е. Андреевского, К.К. Арсеньева и засл. Проф. О.О. Петрушевского. СПб.: Брокгауз и Ефрон, 1890-1907. В 86 т. Том. 63. -С.112.

82. American Accounting Association (AAA) Committee, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966. (ASOBAT).

83. Asare, S.K., and A. Wright, 1997, Hypothesis revision strategies in conducting analytical procedures, Accounting, Organizations and Society 22, P.737-755.

84. Asare, S.K., and L.S. McDaniel, 1996, The effects of familiarity with the preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process, The Accounting Review 71, P. 139-159.

85. Ashton, A.H., 1985, Does consensus imply accuracy in accounting studies of decision making? The Accounting Review 60, P. 173-185.

86. Ashton, A.H., and R.H. Ashton, 1988, Sequential belief revision in auditing, The Accounting Review 63, P.623-641.

87. Ashton, R.H., 1974, An experimental study of internal control judgments, Journal of Accounting Research 12, P. 143-157.

88. Ashton, R.H., 1982, Human Information Processing in Accounting, Studies in Accounting Research # 17 (American Accounting Association, Sarasota, FL).

89. Ashton, R.H., 1990, Pressure and performance in accounting decision settings: paradoxical effects of incentives, feedback, and justification, Journal of Accounting Research 28, P. 148-180.

90. Ashton, R.H., 2010, Quality, timing, and luck: looking back at Ashton (1974), Auditing: A Journal of Practice & Theory 29. P.3-13.

91. Bamber, E.M., 1983. Expert judgment in the audit team: a source reliability approach, Journal of Accounting Research 21, P.396-412.

92. Barton, A.D., Objectives and Basic Concepts of Accounting, Accounting Theory Monograph No.2, AARF. 1982.

93. Barton, A.D., The Anatomy of Accounting, 3rd edition, Queensland University Press, 1984.

94. Baxt, R. «True and Fair View: A Legal Analysis». The Accountants' Journal, April 1968, P.301-310.

95. Bedard, J.C., and S.F. Biggs, 1991, Pattern recognition, hypotheses generation, and auditor performance in an analytical task, The Accounting Review 66, P.622-642.

96. Berdard, J., 1991, Expertise and its relation to audit decision quality, Contemporary Accounting Research 8, P. 198-222.

97. Biggs, S.F., and J.J. Wild, 1985, An investigation of auditor judgment in analytical review, The Accounting Review 60, P.607-633.

98. Biggs, S.F., and T.J. Mock, 1983, An investigation of auditor decision processes in the evaluation of internal controls and audit scope decisions, Journal of Accounting Research 21, P.234-255.

99. Boatsman, J.R., and J.C. Robertson, 1974, Policy-capturing on selected materiality judgments, The Accounting Review 49, P.342-352.

100. Bonner, S.E., 1990, Experience effects in auditing: the role of task-specific knowledge, The Accounting Review 65, P.72-92.

101. Bonner, S.E., and B.L. Lewis, 1990, Determinants of auditor expertise, Journal of Accounting Research 28, P. 1-20.

102. Boritz, J.E., 1985, The effect of information presentation structures on audit planning and review judgments, Contemporary Accounting Research 1, P.193-218.

103. Brazel, J.F., C.P. Agoglia, and R.C. Hatfield, 2004, Electronic versus face-to-face review: the effects of alternative forms of review on auditors' performance, The Accounting Review 79, P.949-966.

104. Brentano Franz. Kategorienlehre / Ed. by Alfred Kastil. Leipzig: Meiner, 1933; Engl, transl.: The Theory of Categories / Ed. by R. Chisholm and N. Guterman. The Hague: Nijhoff, 1981.

105. Brown, C.E., and I.Solomon, 1991, Configurai information processing in auditing: the role of domain-specific knowledge, The Accounting Review 66, P.100-119.

106. Brown, C.E., M.E. Peecher, and I.Solomon, 1999, Auditors' hypothesis testing in diagnostic inference tasks, Journal of Accounting Research 37, P.1-26.

107. Bruns Jr, W. J., 1965, Inventory valuation and management decisions, The Accounting Review 40, P.345-357.

108. Bruns Jr, W. J., 1966, The accounting period concept and its effect on management decisions, Journal of Accounting Research 4, P. 1-14.

109. Butler, S.A., 1985, Application of a decision aid in the judgmental evaluation of substantive test of details samples, Journal of Accounting Research 23, P.513-526.

110. Butler, S. A., 1986, Anchoring in the judgmental evaluation of audit samples, The Accounting Review 61, P. 101.

111. Carpenter, T.D., 2007, Audit team brainstorming, fraud risk identification, and fraud risk assessment: implications of SAS no.99, The Accounting Review 82, P. 1119-1140.

112. Chambers, R.J., Accounting Evaluation and Economic Behavior. Prentice-Hall, 1966.

113. Chastney, J.G. (1975), True and Fair View History, Meaning and the Impact of the 4th Directive, ICAEW Research Committee Occasional Paper No. 6.

114. Cohen, J., and T. Kida, 1989, The impact of analytical review results, internal control reliability, and experience on auditors' use of analytical review, Journal of Accounting Research 27, 263-276.

115. Corless, J.C., 1972, Assessing prior distributions for applying bayesian statistics in auditing, The Accounting Review 47, P.556-566.

116. Cosserat, G., Rodda, N. Modern Auditing, 3rd Edition. John Wiley & Sons, Inc., 2009, 744 p.

117. Crosby, M.A., 1981, Bayesian statistics in auditing: a comparison of probability elicitation techniques, The Accounting Review 56, P.355-365.

118. Dicksee, Lawrence Robert. Auditing: A Practical Manual for Auditors. Gee and Co., London, 1892, 1110 p.

119. Dyckman, T. R., 1964, The effects of alternative accounting techniques on certain management decisions, Journal of Accounting Research 2, P.91-107.

120. Dyckman, T.R., 1964, On the investment decision, The Accounting Review 39, P.285.

121. Dyer, J.C. The Meaning of True in «True and Fair». Australian Business Law Review, September 1974, P. 187-203.

122. EAA FRSC (2006), Comment Letter. Proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements. A Revised Presentation. http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/EDl 6CD88-P213-4582-A45B-5E40281547 85/0/16 340 CL27.pdf

123. Felix Jr, W.L., 1976, Evidence on alternative means of assessing prior probability distributions for audit decision making, The Accounting Review 51, P.800-807.

124. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. AccountingARD. Accounting Standards: Conceptual Framework of Accounting Concepts 1-5 (FASB, 1985).

125. Firth, M., 1979, Consensus views and judgment models in materiality decisions, Accounting, Organizations and Society 4, P.283-295.

126. Flint, D., 1988, Philosophy and Principles of Auditing; an introduction, Macmillan.

127. Frederick, D.M., 1991, Auditors' representation and retrieval of internal control knowledge, The Accounting Review 66, P.240-258.

128. Frederick, D.M., and R. Libby, 1986, Expertise and auditors' judgments of conjunctive events, Journal of Accounting Research 24, P.270-290.

129. Gibbins, M., S.A. McCracken, and S.E. Salterio, 2005, Negotiations over accounting issues: the congruency of audit partner and chief financial officer recalls, Auditing: A Journal of Practice & Theory 24, P. 171-193.

130. Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb, 2001, Evidence about auditorclient management negotiation concerning client's financial reporting, Journal of Accounting Research 39, P.535-563.

131. Grenier, J.H., M.E. Peecher, and M.D. Piercey, 2009, Judging auditor negligence: Debiasing interventions, outcome bias, and reverse outcome bias. Working Paper University of Illinois.

132. Handbook of international standards on auditing and quality control.

133. Heiman, V.B., 1990, Auditors' assessments of the likelihood of error explanations in analytical review, The Accounting Review 65, P.875-890.

134. Heiman-Hoffman, V.B., D.V. Moser, and J.A. Joseph, 1995, The impact of an auditor's initial hypothesis on subsequent performance at identifying actual errors, Contemporary Accounting Research 11, P.763-779.

135. Hirst, D.E., 1994, Auditor sensitivity to earnings management, Contemporary Accounting Research 11, P.405-422.

136. Hofstedt, T.R., 1975, A state-of-the-art analysis of behavioral accounting research, Journal of Contemporary Business 4, P.27-49.

137. Hofstedt, T.R., and G.D. Hughes, 1977, An experimental study of the judgment element in disclosure decisions, The Accounting Review 52, P.379-395.

138. Hogarth, R.M., and H.J. Einhorn, 1992, Order effects in belief updating: the beliefadjustment model, Cognitive Psychology 24, P. 1-55.141. http://web.ifac.org/download/IAASBBriefHistory.pdf

139. Hunton, J.E., and A. Gold, 2010, A field experiment comparing the outcomes of three fraud brainstorming procedures: nominal group, round robin, and open discussion, The Accounting Review 85, P.911-935.

140. Ian McPhee. The future of audit. Melbourne, Australia, The Institute of Chartered Accountants in Australia, 2009. - 28 p.

141. Ismail, Z., and K.T. Trotman, 1995, The impact of the review process in hypothesis generation tasks, Accounting, Organizations and Society 20, P.345-357.

142. Jensen, R.E., 1966, An experimental design for study of effects of accounting variations in decision making, Journal of Accounting Research 4, P.224-238.

143. John Hospers. Introduction to Philosophical Analysis, second ed. Routledge and Kegan Paul Ltd. 1967, P.l 18.

144. Jonathan H. Grenier. 2010. Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A Dual-Process Model and an Experimental Test. Dissertation University of Illinois.

145. Joseph E. Stiglitz. Information and the change in the paradigm in economics. Columbia Business School, Columbia University, 2008. P.472-540.

146. Joyce, E.J., 1976, Expert judgment in audit program planning, Journal of Accounting Research 14, P.29-60.

147. Joyce, E.J., and G.C. Biddle, 1981, Anchoring and adjustment in probabilistic inference in auditing, Journal of Accounting Research 19, P. 120-145.

148. Joyce, E.J., and G.C. Biddle, 1981, Are auditor's judgments sufficiently regressive? Journal of Accounting Research 19, P.323-349.

149. Kachelmeier, S.J., and W.F. Messier Jr, 1990, An investigation of the influence of a nonstatistical decision aid on auditor sample size decisions, The Accounting Review 65, P.209-226.

150. Kamp-Roelands, Nancy, 2002, Towards a framework for auditing environmental reports. Dissertation University of Tillburg. 393 p.

151. Kennedy, J., 1993, Debiasing audit judgment with accountability: a framework and experimental results. Journal of Accounting Research 31, P.231-245.

152. Kida, T., 1980, An investigation into auditors' continuity and related qualification judgments, Journal of Accounting Research 18, P.506—523.

153. Kida, T., 1984, The effect of casualty and specificity on data use, Journal of Accounting Research 22, P. 145-152.

154. Kinney Jr, W.R., and W.C. Uecker, 1982, Mitigating the consequences of anchoring in auditor judgments, The Accounting Review 57, P.55-69.

155. Knechel, W.R., and W.F. Messier Jr, 1990, Sequential auditor decision making: information search and evidence evaluation, Contemporary Accounting Research 6, P.386-406.

156. Koonce, L., 1992, Explanation and counterexplanation during audit analytical review, The Accounting Review 67, P.59-76.

157. Koonce, L., 1993, A cognitive characterization of audit analytical review, Auditing: A Journal of Practice & Theory 12, P.57-76.

158. Koonce, L., U. Anderson, and G. Marchant, 1995, Justification of decisions in auditing, Journal of Accounting Research 33, P.369-384.

159. Lewis, B.L., 1980, Expert judgment in auditing: an expected utility approach, Journal of Accounting Research 18, P.594-602.

160. Liang, Pierre Jinghong and Zhang, Xiao-Jun. Information Economics and Accounting Measurement: A Blueprint for Scholarly Research. Tepper School of Business. 2007. - Paper 254. URL:http://repository.cmu.edu/tepper/254.

161. Libby, R., 1979, Bankers' and auditors' perceptions of the message communicated by the audit report, Journal of Accounting Research 17, P.99-122.

162. Libby, R., 1979, The impact of uncertainty reporting on the loan decision, Journal of Accounting Research 17, P.35-57.

163. Libby, R., 1985, Availability and the generation of hypotheses in analytical review, Journal of Accounting Research 23, P.648-667.

164. Libby, R., 1995, The role of knowledge and memory in audit judgment, in: R.H. Ashton, A.H. Ashton, eds., Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing (Cambridge University Press, New York), P. 176-206.

165. Libby, R., and D.M. Frederick, 1990, Experience and the ability to explain audit findings, Journal of Accounting Research 28, P.348-367.

166. Libby, R., and H.-T. Tan, 1994, Modeling the determinants of audit expertise, Accounting, Organizations and Society 19, P.701-716.

167. Libby, R., and K.T. Trotman, 1993, The review process as a control for differential recall of evidence in auditor judgments, Accounting, Organizations and Society 18, P.559-574.

168. Libby, R., and P.A. Libby, 1989, Expert measurement and mechanical combination in control reliance decisions, The Accounting Review 64, P.729-747.

169. Limperg, Th. (1926), De beteekenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant, Muuses, Purmerend.

170. Mautz, R.K., Sharaf, H. The Philosophy of Auditing: Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1961. - 299 p.

171. McMillan, J.J., and R.A. White, 1993, Auditors' belief revisions and evidence search: the effect of hypothesis frame, confirmation bias, and professional skepticism, The Accounting Review 68, P.443-465.

172. Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting, 8th Edition by William C. Boynton, Raymond N. Johnson ISBN 978-0471-23011-3 September 2005, ©2006 Hardcover, 1056 p.

173. Moeckel, C., 1990, The effect of experience on auditors' memory errors, Journal of Accounting Research 28, P.368-387.

174. Montgomery, Robert Heister. Auditing theory and practice. The Ronald press company, NY, 1912, 673 p.

175. Moriarity, S., and F.H. Barron, 1976, Modeling the materiality judgments of audit partners, Journal of Accounting Research 14, P.320-341.

176. Moriarity, S., and F.H. Barron, 1979, A judgment-based definition of materiality, Journal of Accounting Research 17, P.l 14-135.

177. Nelson, M.W., 1993, The effects of error frequency and accounting knowledge on error diagnosis in analytical review, The Accounting Review 68, P.804-824.

178. Nelson, M.W., R. Libby, and S.E. Bonner, 1995, Knowledge structure and the estimation of conditional probabilities in audit planning, The Accounting Review 70, P.27-47.

179. Nelson, M.W. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. Forthcoming Auditing: A Journal of Practice and Theory.

180. Newton, L.K., 1977, The risk factor in materiality decisions, The Accounting Review 52, P.97-108.

181. O'Donnell, E., and J.J. Schultz Jr, 2005, The halo effect in business risk audits: can strategic risk assessment bias auditor judgment about accounting details? The Accounting Review 80, P.921-939.

182. Ramsay, R.J., 1994, Senior/manager differences in audit workpaper review performance, Journal of Accounting Research 32, P. 127-135.

183. Ricchiute, D.N., 1999, The effect of audit seniors' decisions on working paper documentation and on partners' decisions, Accounting, Organizations and Society 24, P. 155-171.

184. Rich, J.S., 2004, Reviewers' responses to expectations about the client and the preparer, The Accounting Review 79, P.497-517.

185. Rutherford, B.A. (1983), Spoilt beauty: the true and fair view doctrine in translation, AUTA (Association of University Teachers in Accounting) Review, Spring, P.33-36.

186. Rutherford, B.A. (1985), The true and fair view doctrine: a search for explication, Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 12 No. 4, P.484-494.

187. Ryan, J.B., A True and Fair View: A Revised «Accounting Interpretation», School of Accounting & Finance, University of Wollongong, Working Paper 1, 1988, 53 p.

188. Salterio, S., and L. Koonce, 1997, The persuasiveness of audit evidence: the case of accounting policy decisions, Accounting, Organizations and Society 22, P.573-587.

189. Shields, M.D., I. Solomon, and W.S. Waller, 1987, Effects of alternative sample space representations on the accuracy of auditors' uncertainty judgments, Accounting, Organizations and Society 12, P.375-385.

190. Simnett, R., and K.T. Trotman, 1989, Auditor versus model: information choice and information processing, The Accounting Review 64, P.514-528.

191. Solomon, I., 1982, Probability of assessment by individual auditors and audit teams: an empirical investigation, Journal of Accounting Research 20, P.689-710.

192. Solomon, I., and M.D. Shields, 1995, Judgment and decision research in auditing, in: R.H. Ashton, A. H. Ashton, eds., Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing (Cambridge University Press, New York), P.137-175.

193. Solomon, I., M.D. Shields, and O.R. Whittington, 1999, What do industry-specialist auditors know? Journal of Accounting Research 37, P.191-208.

194. Stedry, A.C., 1960, Budget Control and Cost Behavior (Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ).

195. Stephen A. Zeff. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. Accounting Historians Journal. Vol. 26, No. 2. December 1999, 43 p.

196. Swieringa, R., M. Gibbins, L. Larsson, and J.L. Sweeney, 1976, Experiments in the heuristics of human information processing, Journal of Accounting Research 14, P. 159-187.

197. Tan, H.-T., 1995, Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment, Journal of Accounting Research 33, P. 113-135.

198. Tan, H.-T., and J. Yip-Ow, 2001, Are reviewers' judgements influenced by memo structure and conclusions documented in audit workpapers? Contemporary Accounting Research 18, P.663-678.

199. Tan, H.-T., and K. Jamal, 2001, Do auditors objectively evaluate their subordinates' work? The Accounting Review 76, P.99-110.

200. Tan, H.-T., and K.T. Trotman, 2003, Reviewers' responses to anticipated stylization attempts by preparers of audit workpapers, The Accounting Review 78, P.581-604.

201. Tan, H.-T., and S.-K. Tan, 2009, Investors' reactions to management disclosure corrections: does presentation format matter? Contemporary Accounting Research 26, P.605-626.

202. Tan, S.-K., and H.-T. Tan, 2008, Effects of exposure to subsequently invalidated evidence on judgements of audit workpaper preparers and reviewers, Contemporary Accounting Research 25, P.921-946.

203. Trotman, K.T., 1985, The review process and the accuracy of auditor judgments, Journal of Accounting Research 23, P.740-752.

204. Trotman, K.T., and P. W. Yetton, 1985, The effect of the review process on auditor judgments, Journal of Accounting Research 23, P.256-267.

205. Trotman, K.T., R. Simnett, and A. Khalfia, 2009, Impact of the type of audit team discussions on auditors' generation of material frauds, Contemporary Accounting Research 26, P.l 115-1142.

206. Trotman, Ken T., Tan, Hwee C., Ang, Nicole, 2011, Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting, Accounting and Finance 51, P.278-360.

207. Tubbs, R.M., W.F. Messier Jr, and W.R. Knechel, 1990, Recency effects in the auditor's belief-revision process, The Accounting Review 65, P.452-460.

208. Turner, C.W., 2001, Accountability demands and the auditor's evidence search strategy: the influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. Action), Journal of Accounting Research 39, P.683-706.

209. Tversky, A., and D. Kahneman, 1974, Judgment under uncertainty: heuristics and biases, Science 185, P.l 124-1131.

210. Uecker, W.C., and W.R. Kinney, 1977, Judgmental evaluation of sample results: a study of the type and severity of errors made by practicing cpas, Accounting, Organizations and Society 2, P.269-275.

211. Walton, P. (1991), The True and Fair View: A Shifting Concept, ACCA Occasional Paper No. 7, The Chartered Association of Certified Accountants.

212. Ward, B.H., 1976, An investigation of the materiality construct in auditing, Journal of Accounting Research 14, P. 13 8-152.

213. Weber, R., 1978, Auditor decision making on overall system reliability: accuracy, consensus, and the usefulness of a simulation decision aid, Journal of Accounting Research 16, P.368-3 88.

214. Weber, Ronald A.G., 1977, Auditor Decision Making: A Study of Some Aspects of Accuracy and Consensus and the Usefulness of a Simulation Decision Aid for Assessing Overall System Reliability. Monash University.

215. West. B. Professionalism and Accounting Rules. Routledge: London, UK, 2003.

216. Wilks, T.J., 2002, Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review, The Accounting Review 77, P.51-72.

217. Williams, Paul. Ravenscroft, Sue. Making Imaginary Worlds Real: The Case of SFAS 123R. Accounting, Organizations and Society 34(6-7): P.770-786.

218. Wilschut, K.P.G. (1994b), Towards a general theory of auditing, 'De Accountant', nr.2, October 1994, P. 103-106.

219. Zimbelman, M.F., 1997, The effects of SAS no. 82 on auditors' attention to fraud risk factors and audit planning decisions, Journal of Accounting Research 35, P.75-97.