

УДК 657.6

И. Б. Шурчкова

ФГБОУ ВО «Рязанский государственный радиотехнический университет
им. В.Ф. Уткина», Рязань, e-mail: margaritka1506@yandex.ru

**УВЕРЕННОСТЬ-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД
В АУДИТЕ С ПОЗИЦИЙ ЦЕЛЕСООБРАЗНОГО ЕДИНСТВА
ТЕОРИИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Ключевые слова: уверенность-ориентированный подход, риск-ориентированный подход, международные стандарты аудита, задания, обеспечивающие уверенность, законы теории организации.

В статье по научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика освещены вопросы нарушения законов теории организации в отдельных направлениях аудита. Критический анализ выявил, что имеет место нарушение закона информированности – упорядоченности, которое может быть устранено только при введении дифференцированного подхода к обозначению потенциала уверенности, предоставляемого отдельными видами заданий, обеспечивающих уверенность; поскольку в рамках определения понятия «значимая уверенность» совмещены различные по смыслу понятия, их синтез (объединение) является не корректным, следовательно, имеет место нарушение закона единства анализа и синтеза, которое вызывает цепную реакцию и трансформирует интересы пользователей в угрозу независимости практикующего специалиста; определение финансовой отчетности, в соответствии с которым, как следствие, аудит отчетности или его части равнозначны с точки зрения обеспечения уровня разумной уверенности, является прямым нарушением закона композиции и пропорциональности в части композиции. При этом аудит отчетности в целом и аудит отдельных частей отчетности, консолидированные в данном определении, являются нарушением закона композиции и пропорциональности в части пропорциональности. Выявленные несоответствия относительно всех трех законов второго порядка теории организации свидетельствуют о том, что присутствует серьезная угроза существованию условий для положительной синергии. Для устранения указанных несоответствий автором предложен метод – «уверенность-ориентированный подход», который консолидирует степень уверенности в аудите с категорией (степенью) риска в государственном контроле (надзоре) и выступает в качестве основы (проводника) риск-ориентированного подхода в аудите.

I. B. Shurchkova

Ryazan state radio engineering University named after V.F. Utkin, Ryazan,
e-mail: margaritka1506@yandex.ru

**THE CERTAINTY-ORIENTED APPROACH IN AUDITING FROM THE STANDPOINT
OF APPROPRIATE UNITY OF ORGANIZATION THEORY**

Keywords: confidence-oriented approach, risk-based approach, international standards on auditing, tasks that provide confidence, laws of organization theory.

The article on the scientific specialty 08.00.12 – Accounting, statistics consecrated the issues of violation of the laws of the theory of organization in certain areas of audit. Critical analysis has revealed that there is a violation of the law of awareness-orderliness, which can be eliminated only by introducing a differentiated approach to the designation of the confidence potential provided by certain types of tasks that provide confidence; since the definition of «significant confidence» combines different concepts in meaning, their synthesis (Association) is not correct, therefore, there is a violation of the law of unity of analysis and synthesis, which causes a chain reaction and transforms the interests of users into a threat to the independence of the practitioner; the definition of financial statements, according to which, as a consequence, the audit of the statements or part thereof is equivalent in terms of providing a level of reasonable confidence, is a direct violation of the law of composition and proportionality in part of the composition. In this case, the audit of the statements as a whole and the audit of individual parts of the statements consolidated in this definition are in violation of the law of composition and proportionality in terms of proportionality. The revealed inconsistencies with respect to all three laws of the second order of the theory of organization indicate that there is a serious threat to the existence of conditions for positive synergy. To remedy these inconsistencies, the author proposes the method – «self-oriented» approach, which consolidates confidence in the audit category (degree) of risk to the state control (supervision) and acts as the basis (conductor) the risk-based approach in the audit.

Введение

С 1 января 2018 года в отечественном аудите произошли кардинальные изменения, суть которых состояла в приня-

тии новой парадигмы аудита на основе документов МСА, которые пришли на смену утратившим юридическую силу отечественным федеральным

стандартам аудиторской деятельности, то есть в настоящее время к МСА, применяемым в Российской Федерации, можно относиться как к российским аудиторским стандартам.

Анонсируя критическую направленность материалов данного исследования, необходимо прояснить позицию автора о переходе на МСА, как подготовленную возможность и обоснованную необходимость, изложенную в нашей предшествующей работе [1].

Современная парадигма аудита базируется на риск-ориентированном аудите, использующем в роли метода организации и осуществления аудита риск-ориентированный подход (РОП). Позиционирование РОП как основы современного контроля и в частности контроля в коммерческом секторе обусловлено тем, «что определение величины риска, который организация в лице высшего руководства готова принять и принимает в процессе своей деятельности по созданию добавленной стоимости и получению прибыли, становится ключевым аспектом управления организацией» [2].

РОП, впервые нашедший использование во внутреннем корпоративном контроле на основе модели COSO, распространился на аудит, государственный контроль. РОП в аудите имеет свою специфику по сравнению с РОП, используемом в государственном контроле (надзоре) в Российской Федерации, выражающемся в дифференцированном подходе к проведению контрольных мероприятий в зависимости от отнесения «деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя и (или) используемых ими при осуществлении такой деятельности производственных объектов к определенной категории риска...» [2]. При организации государственного контроля (надзора) выделяют шесть классов (категорий) опасности и соответствующие им категории риска:

- чрезвычайно высокий риск (1-й класс);
- высокий риск (2-й класс);
- значительный риск (3-й класс);
- средний риск (4-й класс);
- умеренный риск (5-й класс);
- низкий риск (6-й класс).

В аудите используется двухуровневая градация рисков, основанная на по-

нимании риска существенного искажения (до проведения аудита проверяемая отчетность существенно искажена). Его ранжируют на двух уровнях различной миссии:

- уровень финансовой отчетности в целом;
- уровень предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации («для определения... сроков и объема... процедур») [3].

Концепция заданий, обеспечивающих уверенность (ЗОУ), позиционируется в МСА как центральная. В соответствии с ней виды ЗОУ, подразделяются на две основные группы:

- услуги, обеспечивающие разумную уверенность;
- услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность.

Данные понятия являются объективными, хотя и имеют условную границу раздела, основанную на субъективных факторах. В рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, аудитор снижает риск, присущий заданию, до приемлемо низкого уровня, а для ограниченной уверенности – до приемлемого уровня.

Наряду с этим, в МСА встречаются понятия «средний уровень уверенности» и «значимая уверенность».

В условиях несостоятельности (некорректности) для аудита градации рисков по определенному классу (категории) опасности, особенно востребована конкретизация в ранжировании степени уверенности для отдельных заданий по аналогии с классификацией основных групп ЗОУ. Однако, МСА подобной детализации не предоставляют, в следствие чего полноценное применение РОП в аудите невозможно.

Выше изложенное показывает, что современная парадигма аудита, представленная МСА, далека от совершенства. Поводом для такого состояния явилось игнорирование законов теории организации (ТО) при создании данных стандартов.

Цель исследования

Цель данного исследования состоит в том, чтобы выявить положения МСА, не отвечающие требованиям целесо-

образного единства ТО, а также обосновать необходимость введения метода – «уверенность-ориентированный подход» в качестве основы (проводника) РОП в аудите.

Материал и методы исследования

Предметом исследования являются проблемы, существующие в отдельных направлениях аудиторской деятельности, осуществляемой на основе МСА, не отвечающие законам ТО.

Гипотеза исследования заключается в том, что в условиях несостоятельности (некорректности) для аудита ранжирования рисков по аналогии с государственным контролем, уверенность-ориентированный подход является основным методом поддержки организации и осуществления РОП в аудите.

Раскрытие понятия «организация» в контексте ЗОУ, представлено ниже и сопровождается применением различных методов (гипотетический метод, сравнение, анализ, обобщение, исторический метод и др.).

Поскольку институт аудита по определению является экономическим и социальным явлением, оформленным законами и традициями, то для него применимы законы ТО.

«Организация – свойство систем обнаруживать взаимосвязанное поведение ее частей в рамках целого»,

«... в самом общем смысле под организацией следует понимать упорядоченное состояние элементов целого и процесс их упорядочения в целсообразное единство» [4].

ТО представлена тремя общими законами (закон синергии, закон самосохранения, закон развития) и тремя законами второго порядка. Поскольку в МСА зафиксировано «упорядоченное состояние элементов целого», то для оценки отдельных фрагментов института аудита (ЗОУ), оформленного МСА, достаточно оперировать тремя законами второго порядка, при реализации которых обеспечивается выполнение одного из общих законов, а именно: закона синергии. Законы ТО, применимые для анализа МСА в соответствии с обозначенным предметом исследования, представлены в табл. 1.

Результаты исследования и их обсуждение

Результаты анализа отдельных положений МСА на соответствие законам второго порядка ТО представлены ниже.

Примечание. Поскольку Международная концепция ЗОУ, многоаспектна, а ее детализация в отдельных стандартах МСА еще обширнее, в целях упрощения понимания предмета исследования и гипотезы не будем основываться на такой детализации.

Таблица 1

Законы ТО, применимые для анализа МСА *

№ п/п	Название закона	Содержание закона
1.	Общие законы	
1.1.	Закон синергии	«Для...организации существует такой набор элементов, при котором ее потенциал... существенно больше простой суммы потенциалов входящих в ее состав элементов, либо... меньше»
2.	Законы второго порядка	
2.1.	Закон информированности – упорядоченности	«В организационном целом не может быть больше порядка, чем информации...»
2.2.	Закон единства анализа и синтеза	«Процессы разделения..., с одной стороны, дополняются противоположными процессами – соединения... – с другой»
2.3.	Закон композиции и пропорциональности	«В организации ... согласования целей... должны быть направлены на поддержание основной цели... При этом также существует необходимость определенного соотношения частей целого и их соразмерности...»

Примечание. * Составлено автором на основе [4].

Анализ МСА на соответствие закону информированности – упорядоченности показал, что отступление от данного закона присутствует в определении понятий «средний уровень уверенности» и «значимая уверенность». Поскольку градация степеней уверенности для отдельных уровней уверенности и их идентификация (вес) относительно друг друга не предоставляется, обоснование понятий «средний уровень уверенности» и «значимая уверенность» в МСА основано на поверхностных (расплывчатых) умозаключениях субъективного характера. Так, для обоснования того, что для анализа прогнозной информации достижим уровень уверенности не выше среднего, потребовалось два пункта соответствующего стандарта. Так, в п. 9 МСЗОУ 3400 указывается, что «...при составлении заключения в отношении обоснованности допущений руководства аудитор обеспечивает только средний уровень уверенности. Однако если аудитор полагает, что им был получен надлежащий уровень уверенности, он может выразить позитивную уверенность в отношении допущений» [5]. Из данного положения МСА невозможно понять, как средний уровень уверенности соотносится с понятиями разумной и ограниченной уверенности.

Что касается понятия «значимая уверенность», оно фактически представляет собой средний уровень уверенности для диапазона заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность. Это понятие раскрыто в п. А5 МСЗОУ 3000: «Для всего диапазона заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, понятие «значимая уверенность» может варьироваться от просто чуть более высокого уровня уверенности..., причем степень такой уверенности явно нельзя назвать незначительной, до уровня чуть ниже разумной...» [5].

Из данных примеров следует, что как для понятия «средний уровень уверенности», так и для понятия «значимая уверенность» имеет место нарушение закона информированности – упорядоченности, которое может быть устранено только при введении дифференцированного подхода к обозначению потенциала уверенности, предоставляемого отдельными видами услуг.

Анализ МСА на соответствие закону единства анализа и синтеза показал, что отступление от данного закона присутствует в определении понятия «значимая уверенность». Так, в заключительной части определения данного понятия констатируется: «Понятие «значимая уверенность» применительно к конкретному заданию представляет собой суждение в пределах такого диапазона, которое зависит от обстоятельств задания, в том числе информационных потребностей всех предполагаемых пользователей в целом, критериев и оцениваемого предмета задания» [5]. Из определения следует, что указанное понятие является неоднозначным. С одной стороны, оно определяет «степень...уверенности», а с другой стороны, «информационные потребности всех предполагаемых пользователей в целом».

Автор солидарен с мнением М.А. Штефан, в том, что «при оценке существенности обязательно нужно разделять существенность информации и существенность бухгалтерских искажений (искажения информации)» [3]. Данное выражение, по нашему мнению, справедливо и для понятия «уверенность».

Поскольку в рамках одного определения совмещены различные по смыслу понятия, их синтез (объединение) является не корректным. Таким образом, имеет место нарушение закона единства анализа и синтеза, которое вызывает цепную реакцию и трансформирует интересы пользователей в угрозу независимости практикующего специалиста.

Анализ МСА на соответствие закону композиции и пропорциональности показал, что отступление от данного закона имеет место в аудите для отдельных частей отчетности.

Согласно п. А13 МСА 805: «Отдельные отчеты, из которых состоит полный комплект финансовой отчетности, и многие из элементов этой финансовой отчетности, включая соответствующие примечания, взаимосвязаны...» [5]. Следовательно, отдельные отчеты и элементы из состава полного комплекта финансовой отчетности не могут рассматриваться как самостоятельные независимые объекты.

Это означает, что отдельные отчеты и элементы, являясь взаимосвязанными

и неповторяющимися частями целого, способны обеспечить только более низкий уровень уверенности по сравнению с полным комплектом финансовой отчетности. Это не находит прямого отражения в МСА для аудита отчетности. Причиной этого является определение финансовой отчетности, в соответствии с которым, как следствие, аудит отчетности или его части равнозначны с точки зрения обеспечения уровня разумной уверенности, что является прямым нарушением закона композиции и пропорциональности в части композиции. При этом аудит отчетности в целом и аудит отдельных частей отчетности, консолидированные в данном определении, являются нарушением закона композиции и пропорциональности в части пропорциональности.

В отличие от данного исследования, базирующегося на ТО, в нашей предшествующей работе [1] на основе институционального подхода высказано мнение о том, что для повышения объективности информации для пользователей необходимо дифференцировать степень уверенности, предоставляемой услугами аудита.

В табл. 2 представлена реализация метода «уверенность – ориентированный подход» в аудите в матричной форме на основе использования ранее разработанной нами дифференциации

степени уверенности [1], позволяющей повысить объективность информации для пользователей.

В табл. 3 представлена реализация метода «уверенность – ориентированный подход» при дифференцированном подходе к ранжированию степени уверенности в аудите, консолидированной с категорией (степенью) риска в государственном контроле (надзоре).

Выводы (заключение)

Проведенное исследование позволяет сделать выводы как по предмету исследования, так и гипотезе.

По предмету исследования можно сделать следующие выводы:

- имеет место нарушение закона информированности – упорядоченности, которое может быть устранено только при введении дифференцированного подхода к обозначению потенциала уверенности, предоставляемого отдельными видами ЗОУ;

- поскольку в рамках определения понятия «значимая уверенность» совмещены различные по смыслу понятия, их синтез (объединение) является не корректным, следовательно, имеет место нарушение закона единства анализа и синтеза, которое вызывает цепную реакцию и трансформирует интересы пользователей в угрозу независимости практикующего специалиста;

Таблица 2

Реализация метода «уверенность – ориентированный подход» в аудите в матричной форме *

Условные обозначения элементов матрицы		Степень уверенности		
		1-я (высокая)	2-я (средняя)	3-я (низкая)
Уровень уверенности	1-й (разумный)	Аудит отчетности «11»	Аудит отдельного отчета из состава отчетности «12»	Аудит фрагмента отчетности «13»
	2-й (ограниченный)	Обзорная проверка отчетности «21»	Обзорная проверка отдельного отчета из состава отчетности «22»	Обзорная проверка фрагмента отчетности «23»

Примечание. * Составлено автором.

Реализация метода «уверенность – ориентированный подход» при дифференцированном подходе к ранжированию степени уверенности в аудите, консолидированной с категорией (степенью) риска в государственном контроле (надзоре)*

Уровень разумной уверенности	Степень уверенности		
	1-я	2-я	3-я
	Аудит отчетности «чрезвычайно высокая»	Аудит отдельного отчета из состава отчетности «высокая»	Аудит фрагмента отчетности «значительная»
Уровень ограниченной уверенности	Степень уверенности		
	4-я	5-я	6-я
	Обзорная проверка отчетности «средняя»	Обзорная проверка отдельного отчета из состава отчетности «умеренная»	Обзорная проверка фрагмента отчетности «низкая»

Примечание. * Составлено автором.

– определение финансовой отчетности, в соответствии с которым, как следствие, аудит отчетности или его части равнозначны с точки зрения обеспечения уровня разумной уверенности, является прямым нарушением закона композиции и пропорциональности в части композиции. При этом аудит отчетности в целом и аудит отдельных частей отчетности, консолидированные в данном определении, являются нарушением закона композиции и пропорциональности в части пропорциональности.

Выявленные несоответствия относительно всех трех законов второго

порядка ТО свидетельствуют о том, что присутствует серьезная угроза существованию условий для положительной синергии.

Относительно гипотезы, следует отметить, что уверенность-ориентированный подход (табл. 3) консолидирует степень уверенности в аудите с категорией (степенью) риска в государственном контроле (надзоре). Таким образом, уверенность-ориентированный подход выступает не только в качестве основы (проводника) РОП в аудите, но и обеспечивает конвергенцию различных видов контроля.

Библиографический список

1. Шурčkова И.Б. Аудит в информационном обществе // Экономика и предпринимательство. 2017. № 10–1 (87). С. 66–70.
2. Бульга Р.П. Современные концепции и научные школы развития аудита и контроля: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Экономика». М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. 199 с.
3. Штефан М.А. Аудит. В 2 ч. Часть 1: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. М.: Издательство Юрайт, 2019. 260 с.
4. Волкова В.Н., Емельянова А.А. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2006. 848 с.
5. URL: <http://www.minfin.ru>