

DOI: 10.26794/2587-5671-2025-29-6-214-226

УДК 657.6(045)

JEL M40

Финансовая отчетность: контроль за проверяющими в зеркале герменевтики

М.С. Каз

Национальный исследовательский Томский государственный университет, Томск, Российская Федерация;
Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, Томск, Российская Федерация

АННОТАЦИЯ

Достоверность финансовой отчетности в немалой степени опирается на институт аудита, а значит, зависит от того, в каком состоянии он находится. О чем говорят факты? В 2024 г. одна из крупнейших российских аудиторских фирм была лишена права проводить аудит общественно значимых организаций. Несколько ранее Банком России в процессе череды банкротств ряда крупных российских банков были обнаружены огромные «дыры» в их балансах, о которых отсутствовала информация как в финансовой отчетности указанных организаций, так и в подготовленных по ней аудиторских заключениях (в том числе аудиторскими фирмами из первой десятки по объему оказываемых услуг). Все это свидетельствует о том, что указанный институт находится не в лучшей форме. В этой связи правомерно возникают следующие вопросы: отлажены ли механизмы контроля за его деятельностью? адекватны ли выработанные в этой сфере процедуры тем теоретическим концепциям и положениям, на которых они базируются? Цель данной статьи — дать ответы на указанные вопросы. В качестве объекта исследования выступает один из органов, выполняющих контрольно-надзорные функции, а предметом — инструментарий, используемый им для повышения достоверности финансовой отчетности в части контроля за аудиторской деятельностью. Для достижения поставленной цели в работе предложено использовать подход, выработанный в рамках герменевтики (метод герменевтического анализа). С его помощью удалось выявить ряд противоречий в методике оценки рисков и планирования внешних проверок деятельности аудиторских организаций, содержащихся в одном из базовых нормативных документов в указанной сфере. В основе данных противоречий лежит недопустимое сочетание элементов одно- и двухфакторной моделей оценки рисков, ошибочно признаваемое разработчиками указанного нормативного акта приемлемым. Предложенные пути их устранения повышают достоверность результатов использования методики, ее понятность для всех заинтересованных сторон. Они также позволяют снять ряд проблем, вскрытых в ходе идущей в последнее время в аудиторском сообществе острой дискуссии об эффективности сложившейся системы регулирования аудиторской деятельности как института повышения качества финансовой отчетности.

Ключевые слова: финансовая отчетность; контроль; герменевтический анализ; риск-ориентированный подход; модель оценки уровня риска; риск причинения вреда; общественно значимая организация; качество аудита

Для цитирования: Каз М.С. Финансовая отчетность: контроль за проверяющими в зеркале герменевтики. *Финансы: теория и практика*. 2025;29(6):214-226. DOI: 10.26794/2587-5671-2025-29-6-214-226

ORIGINAL PAPER

Financial Reporting: Control Over Auditors in the Mirror of Hermeneutics

M.S. Kaz

National Research Tomsk State University, Tomsk, Russian Federation;
Tomsk State University of Control Systems and Radio Electronics, Tomsk, Russian Federation

ABSTRACT

The reliability of financial reporting is based on the audit institution, which means it depends on the current state of it. What do the facts say? In 2024, one of the largest Russian audit firms was deprived of the right to conduct audits of socially important organizations. Sometime earlier, during a series of bankruptcies of a number of large Russian banks, the Bank of Russia discovered huge “holes” in their balance sheets, about which there was no information either in the financial statements of these organizations or in the audit reports prepared on them (including by audit firms in the top ten in terms of volume of services provided). All this indicates that this institute is not in the best situation. In this regard, the following questions legitimately arise. Are the mechanisms for monitoring its activities in place? Are the procedures developed in this area adequate to the theoretical concepts and provisions on which they are based? This article is devoted to answering these questions. The object of research is one of the bodies performing control and supervisory

© Каз М.С., 2025

functions, and the subject is the tool used to increase the reliability of financial reporting in terms of control over auditing activities. To achieve this goal, the article proposes to use an approach developed within hermeneutics (the method of hermeneutic analysis). Its use made it possible to identify a number of contradictions in the methodology for assessing risks and planning external audits of the activities of audit organizations, contained in one of the basic regulatory documents in this area. The basis of these contradictions, as shown in the article, is an unacceptable combination of elements of a one- and two-factor risk assessment model, allowed by the developers of this regulatory act. The suggested methods for addressing these contradictions enhance both the reliability of the methodology's results and its clarity for all stakeholders involved. They also make it possible to resolve a number of problems revealed during the recent heated debate in the audit community about the effectiveness of the existing system of regulation of auditing activities as an institution for improving the quality of financial reporting.

Keywords: financial reporting; control; hermeneutic analysis; risk-based approach; risk level assessment model; risk of harm; socially significant organization; audit quality

For citation: Kaz M.S. Financial reporting: Control over auditors in the mirror of hermeneutics. *Finance: Theory and Practice*. 2025;29(6):214-226. DOI: 10.26794/2587-5671-2025-29-6-214-226

И только единый метод интерпретации — герменевтика обеспечивает все условия для комплексного и сбалансированного толкования.

Йорг Бемге [1, с. 49–50]

ВВЕДЕНИЕ

Как известно, в мире сложилось четыре организационных механизма регулирования аудиторской деятельности: либерализм, легализм, ассоциативизм и корпоративизм [2, с. 5]. Скандал с компаниями Enron и WorldCom, проаудированная отчетность которых оказалась недостоверной, сместил баланс между сторонниками ассоциативизма (США, Канада, Великобритания) и приверженцами легализма и корпоративизма (континентальная Европа) в пользу последних. На практике это привело к беспрецедентному усилению регулирования по всему миру [достаточно напомнить о знаменитом законе Сарбейнса-Оксли (США, 2002 г.), Директиве об обязательном аудите (Европейский союз, 2006 г.)].

Вслед за этим остро встал вопрос о качестве аудиторской деятельности в целом [3, 4], в разрезе влияющих на него факторов [5–7] и роли регуляторов в повышении достоверности финансовой отчетности посредством контроля за качеством аудиторской деятельности [8; 9, с. 58]. Последнее, как пишет Роберт Кнечел, позволяет «выявить конкретные институциональные особенности, которые являются фундаментальными факторами качества аудита во всем мире» [8].

Еще одна исследовательская программа, в результате которой работает значительное число авторов, сконцентрировалась на изучении связи между жесткостью регуляторного воздействия и качеством аудита, используя для этого эмпирические данные и количественные оценки [10–12].

Наше исследование также ориентировано на вопросы взаимодействия регулятора и аудитор-

ских фирм. Оно основано на идеографической методологии: относится к категории «исследование единичного случая» (case study), и призвано вскрыть нерациональность организации некоторых процедур, связанных с оценкой деятельности аудиторских фирм контрольно-надзорным органом. Полагаем что оно особенно актуально в свете идущей в аудиторском сообществе острой дискуссии об эффективности сложившейся системы регулирования аудиторской деятельности как института повышения качества финансовой отчетности [13].

ИСКУССТВО ТОЛКОВАНИЯ И КОНТРОЛЬ ЗА ПРОВЕРЯЮЩИМИ

Понятие «герменевтика» происходит от греческого «разъяснять» и означает искусство толкования текста. Она пытается ответить на вопросы:

- с какой целью автор создал данный текст?
- каковы были его намерения и опасения?
- каких стереотипов он придерживался и каких предубеждений ему не удалось избежать?

Применим герменевтический подход к исследованию методики оценки рисков и планирования внешних проверок деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (далее — Методика). Она содержится в тексте Положения о внешнем контроле деятельности аудиторских организаций, утвержденного Правительством Российской Федерации 25 июня 2021 г.¹ (далее — Положение).

¹ Постановление Правительства Российской Федерации от 25.06.2021 № 1009 (ред. от 23.12.2021) «Об утверждении положения о внешнем контроле деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (федеральном государственном контроле (надзоре)». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_388762/d46fd756698b4658ec0cb4c14afa918507935219/ (дата обращения: 28.02.2024).

Данный подход мы вынуждены были применить, так как при первом ознакомлении с Методикой у нас сложилось впечатление, что ее содержание противоречит ряду концептуальных положений теории управления рисками. Это обусловило наше стремление понять (реконструировать) логику, которой руководствовались авторы Методики в процессе ее разработки. Однако трудность состоит в том, что любой завершённый текст — это, используя полезную аналогию Р. Барта, машина, устройство которой скрыто от публики. Только использование специальной «техники вскрытия» позволяет обнажить стратегию, тактику и иные механизмы этого устройства². Герменевтический анализ является одной из них. Обратимся к его возможностям с целью прояснения позиции авторов по указанной выше проблеме, что особенно актуально в свете знаковых результатов, полученных в ходе применения рассматриваемого Положения, о которых недавно сообщали СМИ³.

К числу важнейших концептуальных представлений рассматриваемого подхода относится понятие «герменевтический круг». Оно утверждает, что понять целое невозможно, не поняв его отдельные части, но и понимание смысла отдельных частей уже требует понимания смысла целого. Как вырваться из этого замкнутого круга? Один из наиболее известных представителей современной герменевтики Ханс-Георг Гадамер заявлял: «Тот, кто хочет понять текст, постоянно осуществляет набрасывание смысла. Как только в тексте начинает проявляться какой-то смысл, он делает предварительный набросок всего текста в целом. Но этот первый смысл проясняется, в свою очередь, лишь потому, что мы с самого начала читаем текст, ожидая найти в нем тот или иной определенный смысл» [14, с. 318]. Попытаемся, следуя указанному принципу, не разомкнуть круг текста Положения, раздробив его на смысловые блоки, а войти в него, многократно реализуя последовательность шагов, состоящую из «набрасывания смысла», его анализа, объединения и обогащения.

ДВЕ МОДЕЛИ ДЛЯ ОДНОЙ МЕТОДИКИ. НАМЕРЕНИЯ И ДЕЙСТВИЯ

Рассматриваемое Положение было принято с целью «установления порядка организации и осу-

ществления внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям»⁴. Что же касается анализируемой нами Методики, неявно присутствующей в тексте Положения, то она была призвана стать основным инструментом планирования внешних проверок деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям. В ее основе, как отмечают авторы Положения, лежит концепция «управления рисками причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям»⁵, а значит, в более широком плане — теория управления рисками [15]⁶.

С точки зрения указанной теории, в основе риск-ориентированных методик, как правило, лежит двухфакторная модель оценки уровня риска:

$$R = f \times C, \quad (1)$$

где R — уровень риска; f — частота возникновения нежелательных событий (либо вероятность); C — средний размер последствий / удельный ущерб.

Полученный численный результат градуируется по шкале «нежелательности риска». Одна часть данной шкалы обозначается как зона «нежелательного риска», другая — «недопустимого риска». Недопустимый риск — это риск, который является неприемлемым. Соответственно, нежелательный риск приемлем при данных обстоятельствах «на основании существующих в текущий период ценностей общества»⁷. Границей между ними выступает «Критический риск» — то предельное значение риска, после которого риск становится недопустимым. Таким образом зона нежелательного риска может быть обозначена как зона допустимого риска. В ней выделяют следующие уровни риска:

- незначительный;
- несущественный;

⁴ Положение «Постановление Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности...». П. 1.

⁵ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «Об аудиторской деятельности», п. 5, ст. 10.2. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 28.02.2024).

⁶ ГОСТ Р 51897–2021 (ISO Guide 73:2009). Менеджмент риска. Термины и определения. М.: Российский институт стандартизации, 2021. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_400848/ (дата обращения: 04.03.2024).

⁷ ГОСТ Р 54505–2011. Безопасность функциональная. Управление рисками на железнодорожном транспорте. М.: Стандартинформ; 2012, п. 3.7. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200094215> (дата обращения: 04.03.2024).

² Подтверждение этому мы находим и в законодательной деятельности. К проектам законов, например при их прохождении через парламент, прилагаются пояснительные записки. Это облегчает понимание законодателями не только буквы, но и духа предлагаемого к рассмотрению (принятию) законодательного акта.

³ «Ъ» узнал, что «Росэкспертизу» исключили из реестра аудиторских компаний. URL: <https://www.rbc.ru/finances/18/01/2024/65a879699a7947e9c453746f?from=copy> (дата обращения: 28.02.2024).

		Вероятность негативных последствий				
Масштаб негативных последствий		Весьма низкая	Низкая	Средняя	Высокая	Весьма высокая
	Высокий	Пониженный средний	Повышенный средний	Повышенный средний	Высокий	Высокий
	Повышенный средний	Пониженный средний	Пониженный средний	Повышенный средний	Повышенный средний	Высокий
	Пониженный средний	Низкий	Пониженный средний	Пониженный средний	Повышенный средний	Повышенный средний
	Низкий	Низкий	Низкий	Пониженный средний	Пониженный средний	Повышенный средний

Рис. 1 / Fig. 1. Традиционная матрица рисков / Traditional Risk Matrix

Источник / Source: уточнено автором на основе [4, с. 86] / Clarified by the authors based on [4, p. 86].

- существенный;
- критический.

Если представить градации нежелательного риска как результат сочетания последствий и вероятности их наступления, можно создать матрицу рисков. Согласно ГОСТу «Менеджмент риска. Термины и определения», это инструмент для ранжирования и представления рисков через определение диапазонов последствий и вероятности⁸.

Традиционная матрица рисков с четырьмя уровнями величины последствий и пятью уровнями вероятности выглядит следующим образом (рис. 1)⁹.

Учитывая, что в Положении, следуя логике двухфакторной модели, введена следующая градация риска [в указанном Положении она обозначена термином «категории риска причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям»]:

- чрезвычайно высокий риск;
- высокий риск;
- средний риск;
- низкий риск, заменим в ней высокий риск

на чрезвычайно высокий; повышенный средний — на высокий; пониженный средний — на средний.

С учетом внесенных изменений матрица рисков примет следующий вид (рис. 2).

Однако предпринятая нами попытка интерпретировать рассматриваемую Методику в терминах двухфакторной модели оценки уровня риска не проясняет ситуацию, а вызывает новые вопросы.

Как может меняться категория риска аудиторской организации? Согласно Положению, «Федеральное казначейство изменяет категорию риска, к которой отнесен объект контроля... при наличии хотя бы одного имевшегося в деятельности аудиторской организации и свидетельствующего о возможном несоблюдении ею обязательных требований негативного события»¹⁰. В условиях использования двухфакторной модели это условие «наличие... негативных событий», очевидно, соответствует росту значения фактора «вероятность».

Заметим, что в Руководстве ИСО 73:2009 «Менеджмент риска. Термины и определения», англоязычная версия которого положена в основу одноименного ГОСТа, для обозначения категории «вероятность» используется не термин «probability», а понятие «likelihood», которое переводится на

⁸ ГОСТ Р 51897–2021. П. 4.6.1.6.

⁹ Матрица может быть построена так, чтобы придавать дополнительный вес последствиям или вероятности, либо она может быть симметричной, в зависимости от ее применения. ГОСТ Р 58771–2019. Менеджмент риска. Технологии оценки риска. М.: Стандартинформ; 2020. П. Б9.3.1. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200170253> (дата обращения: 04.03.2024).

¹⁰ Там же. Постановление Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности... П. 10, с. 2.

		Вероятность негативных последствий				
		Весьма низкая	Низкая	Средняя	Высокая	Весьма высокая
Масштаб негативных последствий	Высокий	Средний	Высокий	Высокий	Чрезвычайно высокий	Чрезвычайно высокий
	Повышенный средний	Средний	Средний	Высокий	Высокий	Чрезвычайно высокий
	Пониженный средний	Низкий	Средний	Средний	Высокий	Высокий
	Низкий	Низкий	Низкий	Средний	Средний	Высокий

Рис. 2 / Fig. 2. Адаптированная матрица рисков / Adapted Risk Matrix

Источник / Source: уточнено автором на основе [4, с. 86] / Clarified by the authors based on [4, p. 86].

русский язык не только как «вероятность», но и как «многообещающая будущность». В указанном ГОСТе по этому поводу отмечается: «Английский термин “likelihood” не имеет прямого перевода на некоторые языки: вместо этого часто используется перевод слова “probability”. Однако в английском языке термин “probability” часто понимают в узком математическом смысле (т.е. как мера возможности появления события, выражаемая действительным числом из интервала от 0 до 1, где 0 соответствует невозможному, а 1 — достоверному событию). Поэтому в терминологии менеджмента риска термин “likelihood” используется для придания ему настолько же широкого смысла, какой имеет слово “probability” во многих языках, кроме английского»¹¹. Иными словами: «В менеджменте риска термин “вероятность” означает шанс того, что что-то может произойти, независимо от того, установлено ли это, измерено или определено объективно или субъективно, качественно или количественно, и описывается с помощью общих понятий или математически (как частота за установленный период времени)»¹². Тогда, согласно логике двухфакторной модели, рост значения фактора «вероятность», при неизменности фактора «последствия», на матрице рисков будет характеризоваться изменением положения оцениваемой аудиторской

фирмы в горизонтальном направлении. Однако, согласно Методике, под воздействием указанного фактора возможны два варианта «передвижений» аудиторской фирмы по матрице рисков в зависимости от вида имевших место негативных событий: «Высокая, средняя, низкая категории риска изменяются на чрезвычайно высокую категорию риска... Средняя, низкая категории риска изменяются, соответственно, на высокую и среднюю категорию риска»¹³. Это означает, что изменение положения аудиторской фирмы в двух из пяти случаях должно осуществляться в диагональном направлении, что противоречит логике двухфакторной модели (рис. 3).

Можно возразить, что в Методике нет понятия «уровень риска», а используется лишь понятие «риск». Но данное понятие следует признать тождественным понятию «уровень риска». Действительно, в ГОСТе «Менеджмент риска. Методы оценки риска» указывается: «Уровень риска: размер риска или комбинации рисков, характеризующий последствиями и их вероятностью»¹⁴. Все это укрепляет предположение, что в Методике ее авторы, если они применили двухфакторную модель, допустили ряд ошибок.

¹³ Там же. Постановление Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности... Приложение 1.

¹⁴ ГОСТ Р 51897–2021. П. 4.6.1.7.

¹¹ ГОСТ Р 51897–2021. П. 4.6.1.1.

¹² Там же.

Вероятность негативных последствий

		Весьма низкая	Низкая	Средняя	Высокая	Весьма высокая
Масштаб негативных последствий	Высокий	Средний	Высокий	Высокий	Чрезвычайно высокий	Чрезвычайно высокий
	Повышенный средний	Средний	Средний	Высокий	Высокий	Чрезвычайно высокий
	Пониженный средний	Низкий	Средний	Средний	Высокий	Высокий
	Низкий	Низкий	Низкий	Средний	Средний	Высокий

→ при отнесении вновь выявленного нарушения, согласно Положению, к чрезвычайно высокой категории риска;

⇒ при отнесении нарушения, согласно Положению, к высокой или средней категории риска.

Рис. 3 / Fig 3. Адаптированная матрица рисков: некоторые возможные варианты перемещения аудиторской организации / Adapted Risk Matrix: Some Possible Options for Relocating An Audit Organization

Источник / Source: адаптировано автором на основе [16, с. 86] / Adapted by the authors based on [16, p. 86].

Мы не случайно, в предыдущем предложении, употребили слово «если». Дело в том, что присутствующие в ГОСТах определения и понятия «уровень риска» и понятия «риск» всегда сопровождаются следующими уточнениями: «В некоторых случаях уровень риска может быть выражен только вероятностью (частотой) наступления определенных видов последствий или тяжестью последствий, а не их сочетанием»¹⁵. «Анализ риска обычно включает оценку диапазона возможных последствий события, ситуации или обстоятельств и соответствующих им вероятностей для определения уровня риска. Однако в некоторых случаях... для принятия решений может быть достаточно исследований только одного параметра»¹⁶. Так, например, Базельский комитет по банковскому надзору предлагает использовать

модель риска, содержащую лишь один признак-фактор для определения риска по корпоративным кредитам (ASRF)¹⁷.

Все это позволяет предположить, что, возможно, авторы Методики применили однофакторную модель оценки уровня риска. Тогда в аналитической форме данная модель может быть выражена следующим образом:

$$R = F(f), \quad (2)$$

где R — уровень риска (результативный фактор); f — частота возникновения нежелательных событий / вероятность (признак-фактор); F — функционал, либо:

$$R = F(C), \quad (3)$$

¹⁵ ГОСТ Р 54505–2011. П. 6.3.1.1. Примечание.

¹⁶ ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010–2011 Менеджмент риска. Методы оценки риска. М.: Стандартинформ; 2012, 2012. П. 5.3.1. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200090083> (дата обращения: 28.02.2024).

¹⁷ International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards: A Revised Framework. BCBS, Basels, 2005, items 270–272, p. 59–60. URL: <https://www.bis.org/publ/bcb118.html> (дата обращения: 28.02.2024).

где R — уровень риска (результативный фактор); C — средний размер последствий / удельный ущерб (признак-фактор); F — функционал.

Какой же из вариантов однофакторной модели выбрали авторы Методики? В тексте Положения указывается: «Критерием отнесения объекта контроля к определенной категории риска является общественная значимость организаций, которым аудиторская организация оказывала (оказывает) услуги по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее — аудируемые лица)»¹⁸. В связи с этим поставленный выше вопрос можно переформулировать так: общественная значимость является, по мысли авторов Положения, критерием частоты последствий или их величины?

Предположим первое. Тогда проанализируем принципы отнесения аудиторских организаций к той или иной категории риска причинения вреда (ущерба), представленные в Положении (приложение № 1). Для этого выделим и сопоставим обстоятельства, при которых один и тот же объект контроля относится авторами Положения к разным категориям риска (см. *таблицу*).

Если проанализировать данные ячейки, расположенной на пересечении строки, соответствующей пункту 2, *таблицы* и колонки 3, то представленные в ее ячейках критерии соответствуют признаку-фактору «частота / вероятность» (f) однофакторной модели, см. формулу (2). Действительно, «отзыв лицензии у компании на осуществляемую ею деятельность или признание ее банкротом»¹⁹ с высокой вероятностью указывает на то, что аудиторы могли допустить нарушения при осуществлении деятельности по проведению аудита такой организации, которые привели или приведут в дальнейшем к причинению вреда (ущерба). Это и определило присвоение авторами Методики данному риску категории «чрезвычайно высокий». Та же логика касается, по нашему мнению, присвоения категории «чрезвычайно высокая» в случае признания организации несостоятельной (банкротом) (см. эту же ячейку, а также ячейки, расположенные на пересечении пунктов 4–6 и колонки 3). Этот вывод тем более справедлив, что в ГОСТах, касающихся оценки рисков, как мы выше указывали, обращается внимание на специфику употребления термина «вероятность» в данном контексте, по сравнению с математическим понятием вероятности.

Однако в описанную логику не укладываются аудиторские компании, проводящие обязательный аудит организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (см. *таблицу*, строка, соответствующая пункту 1). Такие аудиторские фирмы Методикой уже только по одному этому факту отнесены в категорию «чрезвычайно высокого» риска. То же относится и к аудиторским фирмам, оказывающим услуги по проведению обязательного аудита системно значимым кредитным организациям; государственным корпорациям; государственным компаниям²⁰.

Противоречит выдвинутой выше гипотезе (общественная значимость — признак-фактор, характеризующий частоту/вероятность последствий) и отнесение организаций «в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов»²¹ к разным категориям риска (см. *таблицу*, строка, соответствующая пункту 3). Если организация с такой структурой капитала входит в перечень стратегических предприятий или акционерных обществ, то по уровню риска она относится к категории «чрезвычайно высокая». Если же организация занимается добычей или переработкой ресурсов, которые важны для обороны страны, безопасности государства и инфраструктуры²², но не входит в стратегический перечень, то ее относят к категории «высокая».

Наконец, все иные организации с долей государственной собственности не менее 25% относятся уже к категории «средняя». Очевидно, градация по уровням риска аудиторских фирм, занятых обязательным аудитом указанных предприятий, больше соответствует варианту однофакторной модели риска, в которой в качестве признака-фактора выступает средний размер последствий / удельный ущерб (C) однофакторной модели, см. формулу (3).

Можно было бы предположить, что в последних двух случаях действует следующая логика: организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, как и включенные в перечень стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ, это, как правило, большие компании, а значит, и наиболее сложно организованные. В свою очередь высокая сложность сопряжена с ростом частоты нарушений. Однако против использования такой линейной логики выступает МСА 315, утверждающий: «Хотя размер организации является

¹⁸ Постановление Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности... П. 9.

¹⁹ Там же. Постановление Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности... Приложение 1.

²⁰ Там же.

²¹ Там же.

²² Там же.

Таблица / Table

**Объекты контроля и критерии их отнесения к категориям риска причинения вреда (ущерба).
Фрагмент / Objects of Control and Criteria for their Classification into Categories of Risk of Harm
(Damage). Fragment**

№ пункта	Объект контроля: деятельность аудиторских организаций, оказывающих услуги по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности перечисленным ниже организациям	Категория риска			
		Чрезвычайно высокая	Высокая	Средняя	Низкая
1	2	3	4	5	6
1	Организациям, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах	Все организации, указанные в пункте 1 (без исключения)			
2	Кредитным организациям, некредитным финансовым организациям, страховым организациям, негосударственным пенсионным фондам	– У которых была отозвана (аннулирована) лицензия на осуществление соответствующего вида деятельности; – признанных несостоятельными (банкротами)	Отличных от организаций, указанных в чрезвычайно высокой категории риска причинения вреда (ущерба)		
3	Организациям, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%	– Включенных в перечень стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ; – признанных несостоятельными (банкротами)	Являющихся добывающими и перерабатывающими организациями, осуществляющими виды деятельности, имеющие стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства, для обеспечения функционирования объектов инфраструктуры (отличных от организаций, указанных в чрезвычайно высокой категории риска причинения вреда (ущерба))	Отличных от организаций, указанных в чрезвычайно высокой и высокой категориях риска причинения вреда (ущерба)	
4	Организациям, выпустившим проспект ценных бумаг	Признанным несостоятельными (банкротами)	—	Отличных от организаций, указанных в чрезвычайно высокой категории риска причинения вреда (ущерба)	
5	Организациям, составляющим консолидированную финансовую отчетность	Признанным несостоятельными (банкротами)	Отличных от организаций, указанных в чрезвычайно высокой категории риска причинения вреда (ущерба)		
6	Публично-правовым компаниям	Признанным несостоятельными (банкротами)	Отличных от организаций, указанных в чрезвычайно высокой категории риска причинения вреда (ущерба)		

Источник / Source: составлено автором на основе данных: Постановление Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности... / Compiled by the author on the basis of data from: Decree of the Government of the Russian Federation on approval of the regulations on external control of activities...

индикатором уровня ее сложности, некоторые малые организации могут отличаться большей сложностью, а более крупные организации могут являться менее сложными»²³.

Так какой же однофакторной модели придерживались разработчики методики: модели, в которой признаком-фактором выступает частота/вероятность, или средний размер последствий / ущерб?

Полагаем, что больше аргументов в пользу первой. На это дополнительно указывает содержащийся в Методике перечень случаев, когда Федеральное казначейство «изменяет категорию риска, к которой отнесен объект контроля»²⁴. К ним (обозначаются в Положении термином «негативные события») относятся: нарушения требований «независимости»; «конфиденциальности»; срока хранения документов; поступление жалоб в Федеральное казначейство на действия/бездействие аудиторской организации и др. Все они, скорее всего, относятся к признаку-фактору частота/вероятность. На это же обращают внимание и авторы Методики, отмечая, что перечисленные «негативные события»: «...свидетельствуют о возможном несоблюдении ею (аудиторской организацией — М.К.) обязательных требований»²⁵, а не о размере причиненного вреда (ущерба).

Теперь обратимся к содержащемуся в Методике перечню ситуаций, когда, несмотря на необходимость пересмотреть категорию риска на более высокую, в результате проведенной проверки деятельности, «Федеральное казначейство не изменяет категорию риска, к которой отнесен объект контроля... в связи с наличием негативных событий, имевшихся в деятельности аудиторской организации и свидетельствующих о возможном несоблюдении ею обязательных требований»²⁶.

Каковы эти причины? «Одновременное выполнение аудиторской организацией в течение 5 последовательных календарных лет, предшествовавших году осуществления оценки риска, следующих условий, подтверждающих добросовестность аудиторской организации:

а) по результатам внешнего контроля деятельности аудиторской организации, осуществленного саморегулируемой организацией аудиторов, не применялись меры дисциплинарного воздействия;

б) страхование ответственности аудиторской организации за нарушение договора оказания аудиторских услуг и ответственности за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;

в) предоставление аудиторской организацией Федеральному казначейству (его территориальному органу) доступа к базам данных, содержащихся в документах, полученных или составленных при оказании аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, а также иным информационным ресурсам аудиторской организации»²⁷.

Если пункты (а) и (в) содержат описание барьеров, в терминологии метода оценки риска «галстук-бабочка»²⁸, то пункт (б) — средство управления (рис. 4). Под барьером понимается преграда, предотвращающая возникновение нежелательного последствия или его эскалации²⁹. Барьеры изображаются с левой стороны диаграммы, а с правой стороны — инструменты, направленные на смягчение нежелательных последствий (средства управления).

Очевидно, также, что пункт «а» больше сигнализирует о состоянии дел с вероятностью нарушений требований к процессу деятельности. Пункт «б» — о средней величине ущерба (так как снижает возможную величину ущерба за счет «передачи риска» страховой компании). Кстати, «передача» является способом снижения именно значительных по величине рисков, но имеющих низкую частоту [17, с. 103]. Пункт «в» свидетельствует и о величине ущерба, и о вероятности. То есть вновь, как и выше уже было показано, складывается противоречивое впечатление о намерениях и действиях авторов Методики. Они, как теперь ясно, отказались от использования двухфакторной модели оценки уровня риска в пользу однофакторной, но их когнитивные установки [18, 19] в пользу двухфакторной методики «контрабандой» проникли в разработанный и утвержденный ее вариант.

²⁷ Там же.

²⁸ Данный метод в наибольшей мере подходит для исследуемой ситуации, так как его рекомендуется использовать, когда исследование в большей мере направлено на формирование «мер, которые могут быть предприняты после того, как произошло событие, чтобы устранить его, ... средств контроля, которые должны быть установлены» (ГОСТ Р 58771–2019. Пп. 4.2.4, 4.2.5).

²⁹ ГОСТ Р 58771–2019. П. 4.2.1.

²³ Международный стандарт аудита (МСА) 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения», п. 9. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404880/ (дата обращения: 28.02.2024).

²⁴ Постановление Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности... П. 10.

²⁵ Там же.

²⁶ Постановление Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности... П. 11.

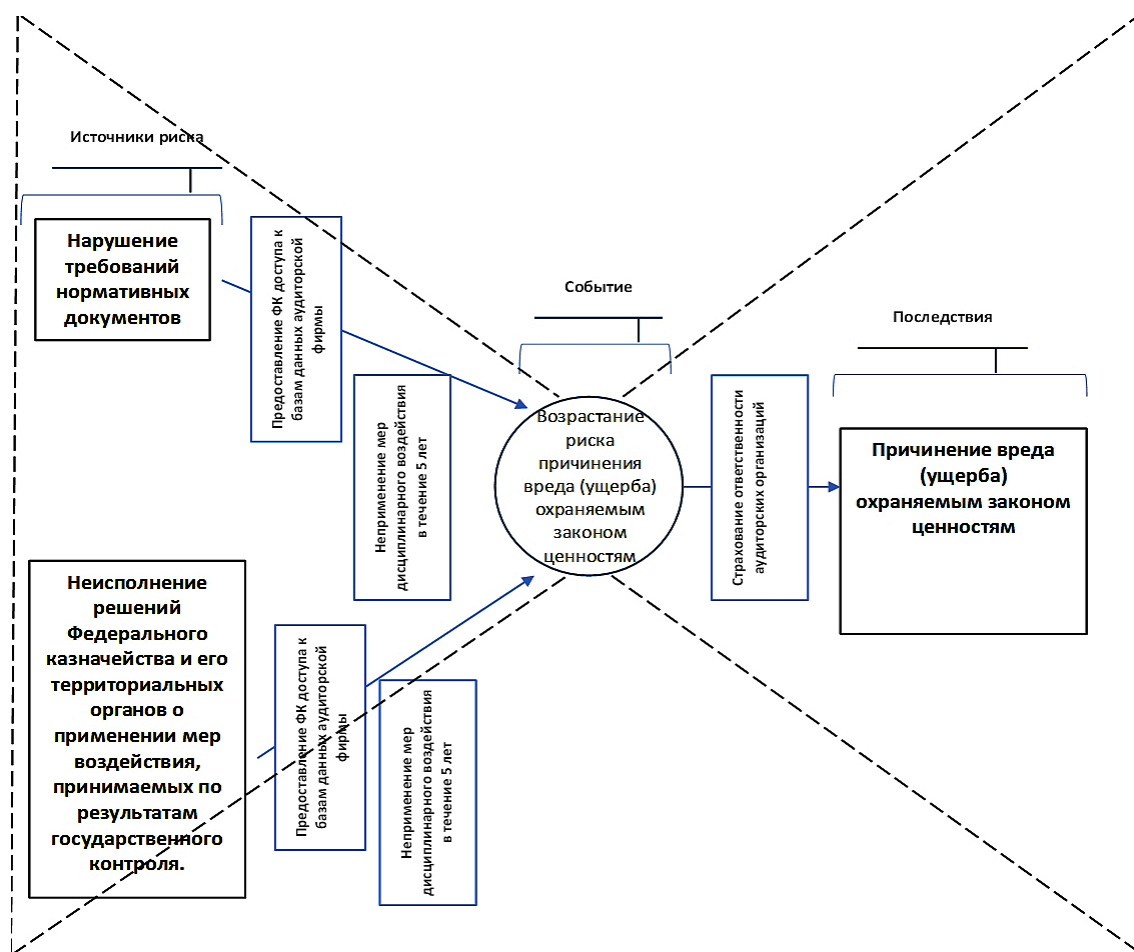


Рис. 4 / Fig. 4. Диаграмма «галстук-бабочка» возрастания риска причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям (фрагмент) / “Bow Tie” Diagram of Increasing Risk of Harm (Damage) to Legally Protected Values (Fragment)

Источник / Source: разработано автором / Developed by the author.

Примечание / Note: вертикальные прямоугольники, расположенные на стрелках «источник риска-событие» или «событие-последствие» обозначают в первом случае барьеры, во втором – средства управления. Прямоугольники, только касающиеся указанных стрелок, именуются барьеры-факторы. Они предупреждают эскалацию соответствующих источников риска. Диаграмма реконструирована, опираясь на информацию, касающуюся содержания Методики, изложенную в Постановлении Правительства Российской Федерации об утверждении положения о внешнем контроле деятельности... Пп. 3, 8, 11 / Vertical rectangles located on the “risk source-event” or “event-consequence” arrows represent, in the first case, barriers, and in the second, control measures. Rectangles that only touch the specified arrows are called factor barriers. They are warning of the escalation of the relevant sources of risk. The diagram has been reconstructed based on information regarding the content of the Methodology, as outlined in the Decree of the Government of the Russian Federation approving the regulations on external control of the activities... Paragraphs 3, 8, 11.

ВЫВОДЫ

Исходя из результатов проведенного анализа, полагаем, что необходимо внести следующие изменения в текст Положения, касающийся содержания Методики:

- еще раз проанализировать целесообразность опоры при построении Методики на однофакторную модель рисков. ГОСТы, как выше указывалось, допускают использование однофакторной модели. Однако в них также утверждается, что такая модель может применяться лишь «когда последствия

незначительны или вероятность события чрезвычайно низка»³⁰. Полагаем, что применительно к рассматриваемой нами проблеме исходить следует из следующего. Анализируемое Положение, как и в целом концепция «общественно значимых организаций», как мы знаем, появились не из-за того, что нарушения в деятельности аудиторских организаций были часты, однако их последствия оказались незначительными, а потому, что и пре-

³⁰ ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010. П. 5.3.1.

тензии к деятельности аудиторских организаций стали достаточно частым явлением³¹ и вызванный ими ущерб, как показали, прежде всего, проверки Банка России, признан колоссальным по размерам³²;

- четче обозначить авторскую позицию, опираясь на окончательно выбранную модель оценки рисков;

- последовательно ее придерживаться: не избирательно, лишь в некоторых, а во всех пунктах Положения. Тогда ее смысл станет более ясен как для сотрудников, занятых Государственным контролем деятельности, так и для самих аудиторских фирм, подпадающих под такой контроль, а в целом методика будет не только в пол-

³¹ Романова Н., Дубровская А. Горегляд: почти у 90% банков с отозванной лицензией были положительные аудиторские заключения. URL: <https://www.banki.ru/news/lenta/?id=9345601> (дата обращения: 28.02.2024).

³² Инфографика: сколько региональных бюджетов помещается в «дыре» банка? URL: <https://www.banki.ru/news/lenta/?id=9801533> (дата обращения: 28.02.2024).

ной мере соответствовать сложившимся в науке концептуальным представлениям, но и отвечать требованиям ГОСТа «Менеджмент риска. Методы оценки риска»: «При выборе метода оценки риска необходимо учитывать, что метод должен... предоставлять результаты в форме, способствующей повышению осведомленности о виде риска..., обеспечивать прослеживаемость, воспроизводимость и верификацию процесса и результатов»³³.

Такой взгляд открывается на один из базовых нормативных актов в области внешнего контроля деятельности аудиторских организаций с герменевтической точки зрения. Точки зрения, проясняющей позицию ее авторов: те субъективные установки, которые они привнесли в данный текст.

Именно они предопределили ограничения как Методики, так и Положения в целом, а значит, усложнили решение проблемы поддержания высокой достоверности финансовой отчетности.

³³ ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бетге Й. Балансоведение. Пер. с нем. М.: Бухгалтерский учет; 2000. 456 с.
2. Dao-Le Flécher P., Tran Vu V.H. Twenty years of auditing in France (2000–2020): Dynamics of the audit sphere as a result of regulation modes articulation between actors. Accounting history review workshop (AHRWS 2023). (Messina, September 28–29, 2023). Messina: University of Messina; 2023:1–36. URL: <https://hal.science/hal-04309159/document> (дата обращения: 20.04.2024).
3. Bedford A., Bugeja M., Ghannam S., Ma N. The quality of other assurance services supplied by accounting firms: Evidence from independent expert reports. *International Journal of Auditing*. 2021;25(1):40–58. DOI: 10.1111/ijau.12212
4. Francis J.R. What exactly do we mean by audit quality? *Accounting in Europe*. 2024;21(2):123–133. DOI: 10.1080/17449480.2023.2247410
5. Annelin A., Svanström T. Audit team diversity, work quality and affective state outcomes. *International Journal of Auditing*. 2024;28(4):743–771. DOI: 10.1111/ijau.12354
6. Heo J.S., Kwon S.Y., Tan H.-T. Auditors' responses to workload imbalance and the impact on audit quality. *Contemporary Accounting Research*. 2021;38(1):338–375. DOI: 10.1111/1911–3846.12612
7. Juhl S.K., Muttakin M.B., Mihret D.G., Cheung S., Gioffre N. Audit firm transparency disclosures and audit quality. *International Journal of Auditing*. 2021;25(2):508–533. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12230>
8. Knechel W.R. Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*. 2016;20(3):215–223. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12077>
9. Лукашов А.И. Формирование системы оценки эффективности государственного финансового контроля и бюджетного мониторинга в Российской Федерации. *Финансы: теория и практика*. 2024;28(1):52–63. DOI: 10.26794/2587–5671–2024–28–1–52–63
10. Francis J.R. Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. *The British Accounting Review*. 2023;55(2):101167. DOI: 10.1016/j.bar.2022.101167
11. Carson E., Lamoreaux P., Simnett R., Thürheimer U., Vanstraelen A. Establishment of national public audit oversight boards and audit quality. *Journal of Accounting Research*. 2025. DOI: 10.1111/1475–679X.70008
12. Francis J., Barrick M., Bik O., Masereel P., Vanstraelen A. Audit firm culture, audit quality and other organizational outcomes. Foundation for Auditing Research. 2020. URL: <https://foundationforauditingresearch.org/en/research-publications/projects/2020b04-audit-firm-culture-audit-quality-and-other-organizational-outcomes-prof-dr-francis/> (дата обращения: 24.03.2024).

13. Руф А.Л. Материалы совместной Рабочей группой по аудиту «Анализ действующей в РФ системы регулирования и саморегулирования аудиторской деятельности, предложения по реформированию» (обсуждение 20.03.2024). URL: <https://www.audit-it.ru/forum/2/1364147/1364967/> (дата обращения: 10.04.2024).
14. Гадамер Г.Г. Истина и метод. Основы философской герменевтики. Пер. с нем. М.: Прогресс; 1988. 704 с.
15. Hopkin P. Fundamentals of risk management: Understanding, evaluating and implementing effective risk management. London: Kogan Page; 2022. 446 p.
16. Berg H.P. Risk management: Procedures, methods and experiences. *Reliability: Theory & Applications*. 2010;1(2):79–95.
17. Городилов М.А., Микрюков Т.В. Система внутреннего контроля в общих центрах обслуживания. Пермь: ПГНИУ; 2021. 172 с.
18. Каз М.С. Дискурс и развитие экономического знания. *Вопросы экономики*. 2003;(12):81–94. DOI: 10.32609/0042–8736–2003–12–81–94
19. Каз М.С. Динамика экономического знания и мотивация труда. Когнитивно-ценностный подход. Томск: ТГУ; 2003. 351 с.

REFERENCES

1. Baetge J. Bilanzen. Düsseldorf: IDW-Verlag; 1992. 652 p. (Russ. ed.: Baetge J. Balansovedenie. Moscow: Bukhgalterskii uchët; 2001. 456 p.).
2. Dao-Le Flécher P., Tran Vu V.H. Twenty years of auditing in France (2000–2020): Dynamics of the audit sphere as a result of regulation modes articulation between actors. Accounting history review workshop (AHRWS 2023). (Messina, September 28–29, 2023). Messina: University of Messina; 2023:1–36. URL: <https://hal.science/hal-04309159/document> (accessed on 20.04.2024).
3. Bedford A., Bugeja M., Ghannam S., Ma N. The quality of other assurance services supplied by accounting firms: Evidence from independent expert reports. *International Journal of Auditing*. 2021;25(1):40–58. DOI: 10.1111/ijau.12212
4. Francis J.R. What exactly do we mean by audit quality? *Accounting in Europe*. 2024;21(2):123–133. DOI: 10.1080/17449480.2023.2247410
5. Annelin A., Svanström T. Audit team diversity, work quality and affective state outcomes. *International Journal of Auditing*. 2024;28(4):743–771. DOI: 10.1111/ijau.12354
6. Heo J.S., Kwon S.Y., Tan H.-T. Auditors' responses to workload imbalance and the impact on audit quality. *Contemporary Accounting Research*. 2021;38(1):338–375. DOI: 10.1111/1911–3846.12612
7. Johl S.K., Muttakin M.B., Mihret D.G., Cheung S., Gioffre N. Audit firm transparency disclosures and audit quality. *International Journal of Auditing*. 2021;25(2):508–533. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12230>
8. Knechel W.R. Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*. 2016;20(3):215–223. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12077>
9. Lukashov A.I. Formation of a system for evaluating the effectiveness of state financial control and budget monitoring in Russian Federation. *Finance: Theory and Practice*. 2024;28(1):52–63. DOI: 10.26794/2587–5671–2024–28–1–52–63
10. Francis J.R. Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. *The British Accounting Review*. 2023;55(2);(101167). DOI: 10.1016/j.bar.2022.101167
11. Carson E., Lamoreaux P., Simnett R., Thürheimer U., Vanstraelen A. Establishment of national public audit oversight boards and audit quality. *Journal of Accounting Research*. 2025. DOI: 10.1111/1475–679X.70008
12. Francis J., Barrick M., Bik O., Masereel P., Vanstraelen A. Audit firm culture, audit quality and other organizational outcomes. Foundation for Auditing Research. 2020. URL: <https://foundationforauditingresearch.org/en/research-publications/projects/2020b04-audit-firm-culture-audit-quality-and-other-organizational-outcomes-prof-dr-francis/> (accessed on 24.03.2024).
13. Ruf A.L. Materials of the joint Working Group on Audit “Analysis of the current system of regulation and self-regulation of auditing activities in the Russian Federation, proposals for reform” (discussion 20.03.2024). URL: <https://www.audit-it.ru/forum/2/1364147/1364967/> (accessed on 10.04.2024). (In Russ.).
14. Gadamer H.-G. Wahrheit und Methode. Grundzüge einer philosophischen Hermeneutik. Tübingen: J.C.B. Mohr Verlag; 1972. 495 p. (Russ. ed.: Gadamer H.-G. Istina i metod. Osnovy filosofskoi germenevтики. Moscow: Progress; 1988. 704 p.).
15. Hopkin P. Fundamentals of risk management: Understanding, evaluating and implementing effective risk management. London: Kogan Page; 2022. 446 p.

16. Berg H.P. Risk management: Procedures, methods and experiences. *Reliability: Theory & Applications*. 2010;1(2):79–95.
17. Gorodilov M.A., Mikryukov T.V. Internal control system in shared service centers. Perm: Perm State National Research University; 2021. 172 p. (In Russ.).
18. Kaz M.S. Discourse and development of economic knowledge *Voprosy ekonomiki*. 2003;(12):81–94. (In Russ.). DOI: 10.32609/0042–8736–2003–12–81–94
19. Kaz M.S. Dynamics of economic knowledge and motivation to work: Cognitive-value approach. Tomsk: Tomsk State University; 2003. 351 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR



Михаил Семенович Каз — доктор экономических наук, профессор кафедры стратегического менеджмента и маркетинга, Национальный исследовательский Томский государственный университет, Томск, Российская Федерация; профессор кафедры экономики, Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, Томск, Российская Федерация

Mikhail S. Kaz — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Department of Strategic Management and Marketing, National Research Tomsk State University, Tomsk, Russian Federation; Prof. of the Department of Economics, Tomsk State University of Control Systems and Radio Electronics, Tomsk, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0002-6870-7913>

misk3@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 10.06.2024; после рецензирования 01.07.2024; принята к публикации 22.05.2025.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 10.06.2024; revised on 01.07.2024 and accepted for publication on 22.05.2025.

The author read and approved the final version of the manuscript.