

4. Абдулгасис В. С. Пандемия COVID-19 и глобальный рынок туризм: состояние, тенденции, международный опыт регулирования / В. С. Абдулгасис // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. – 2021. – № 3 (73). – С. 5–9.
5. Реагирование на кризис, вызванный пандемией КОВИД-19, с помощью конкурентной политики [Электронный ресурс] // Приложение к выпуску по Конкурентной политике в Восточной Европе и Центральной Азии / Региональный Центр по Конкуренции ОЭСР-ГВХ в Будапеште (Венгрия). – 2020, июль. – Режим доступа : <https://www.oecd.org/daf/competition/supplement-oecd-gvh-newsletter15-july2020-ru.pdf>.
6. Food and Agriculture Organization of the United Nations: Statistics [Электронный ресурс]. – 2021. – Режим доступа : <https://www.fao.org/documents/card/en/c/cb4477en/>.
7. Трансформации торговли и развития в расколоте мире после пандемии : доклад генерального секретаря ЮНКТАД пятнадцатой сессии конференции [Электронный ресурс] / UNCTAD, Женева. – 2020. – Режим доступа : [https://unctad.org/system/files/official-document/osg2020d2\\_ru.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/osg2020d2_ru.pdf).

УДК 336.225.674

DOI 10.34771/UZCEPU.2022.1.75.002

Аблязова С. А.

## **РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД В МЕТОДОЛОГИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА**

*Аннотация.* В статье проводится сравнительный анализ отечественной методологии государственного аудита с нормами международных стандартов, по результатам которого можно сделать выводы о несоответствии критериального подхода и отсутствии инструментария расчёта выборочных совокупностей для проведения государственного аудита. Приводятся доказательства, что применение риск-ориентированного подхода к определению методов и процедур аудита на всех этапах позволит эффективно и экономически построить сбор доказательной базы для выводов и предложений по результатам контрольного мероприятия.

*Ключевые слова:* государственный аудит, риски, аудиторские процедуры, критерий достаточности, методология контроля.

Ablyazova S. A.

## **RISK-BASED APPROACH IN STATE AUDIT METHODOLOGY**

*Annotation.* The article provides a comparative analysis of domestic methods of types of public audit with the norms of international standards, based on the results of which it is possible to draw conclusions about the inconsistency of the criteria approach and the lack of tools for calculating sample sets for public audit. The article provides evidence that the use of a risk-based approach to the definition of audit methods and procedures at all stages will effectively and economically build the collection of an evidence base for conclusions and proposals based on the results of a control event.

*Keywords:* state audit, risks, audit procedures, sufficiency criterion, control methodology.

**Постановка проблемы.** Исследование международных стандартов и зарубежного опыта осуществления государственного аудита свидетельствует о тесной связи между выбором аудиторских процедур и риском, оценённым в процессе проверки. Международное признание таких приёмов свидетельствует о возможности использования информации о рисках подконтрольного учреждения для целей государственного аудита. Но проблема отечественной теории и практики методологии государственного аудита заключается в декларировании использования рисков в процессе аудита и отсутствии при этом подробных разработок по их применению на этапе определения аудиторских процедур.

**Анализ литературы.** Важный вклад в риск-ориентированный подход к методологии контрольных действий предприняли М. А. Лапина, А. Г. Гуринович, Д. А. Казанцев [1]. Они усовершенствовали методологию инспектирования и государственного финансового

контроля на этапах планирования контрольных действий и выявления бюджетных нарушений в бюджетной сфере путём идентификации риск-факторов и рисков деятельности бюджетного учреждения.

В работах зарубежных авторов [2–4] подконтрольное учреждение исследуется приемами, способами и методами не столько с точки зрения организации процесса проверки в соответствии с принятыми методиками и имманентными процедурами, сколько с точки зрения выявленных рисков предпосылок и оценённых вероятностей их негативного воздействия на исследуемый объект. Исследование именно такой методологии проверки на основе международных стандартов ISSAI [5] представлено в этой статье.

**Цель статьи** состоит в углублении методологии государственного аудита на основе использования оценки рисков для определения достаточности и соответствия аудиторских процедур.

**Изложение основного материала.** Использование риск-ориентированного подхода как важнейшего элемента нашей работы предусмотрено в Стратегии развития Счётной палаты на 2018–2024 годы. Необходимость управления системными рисками в дополнение к операционным, организационным и другим рискам отмечается в Московской декларации [6], подписанной по итогам XXIII Конгресса международной организации высших органов ИНТОСАИ.

Основное требование международных стандартов государственного аудита, в частности, п. 57 ISSAI 400 «Фундаментальные принципы аудита соответствия» (ISSAI 400) относительно сбора аудиторских доказательств, состоит в том, что аудиторы должны собрать достаточные и соответствующие аудиторские доказательства для охвата аудита [7]. Такое же требование отмечено и в Международных стандартах аудита для деятельности независимых аудиторов.

Нормы п. 57 стандарта ISSAI 400 относительно достаточности и соответствия аудиторских доказательств обосновываются тем, что они дают основание для формулирования заключения по результатам проверки [7].

Достаточность – это показатель количества доказательств. Соответствие и адекватность – это качественная характеристика доказательств, то есть их актуальность и надёжность. Количество необходимых доказательств зависит от определённого аудиторского риска: чем выше риск, тем больше возможностей для искажения, тем требуется больше доказательств. Качество также влияет на количество доказательств: чем выше качественные характеристики собранных улик, тем меньше их может потребоваться. Соответственно, достаточность и целесообразность доказательств взаимосвязаны. Однако только получение большого количества доказательств не может компенсировать их низкое качество. Достоверность доказательств зависит от источника и характера и от конкретных обстоятельств, при которых получены доказательства. Аудитор должен рассмотреть как релевантность, так и подлинность информации, которая будет использоваться как аудиторские доказательства.

Применимые процедуры аудита должны быть соответствующими тем обстоятельствам проверки, которые влияют на получение достаточных, соответствующих аудиторских доказательств для охвата всей сферы аудита. Обоснованность и источники необходимых аудиторских доказательств определяются предметом и объёмом аудита. Аудиторские доказательства включают в себя различные процедуры сбора доказательств как количественного, так и качественного характера. Аудитор в основном объединяет и сравнивает доказательства из разных источников, чтобы получить достаточность и соответствие доказательств для выводов о законности и правильности функционирования объекта проверки.

Полученные доказательства должны быть достаточными и целесообразными для обеспечения обоснованной базы для наблюдений и выводов. Поскольку информация о проверяемом объекте исследуется не сплошным способом, очень важно, чтобы метод сбора и выборки данных был тщательно подобран. Аудитор использует профессиональное суждение в определении достаточности и соответствия на протяжении всего процесса сбора доказательств.

Для оценки соответствия принятых методик государственного аудита международным нормам, зафиксированным в стандартах, нами проведено сравнение требований стандартов к аудиторским доказательствам ISSAI и практике отечественных органов государственного аудита Счётной палаты и Государственной аудиторской службы (таблица 1). Сравнение по определённым критериям было проведено по методикам указанных контрольных органов по финансовому аудиту и государственному финансовому аудиту [3; 4]. Результатом исследования стал вывод о существовании общих политик и регламентированных критериев, одним из которых является следование требованиям международных стандартов в части сбора аудиторских доказательств в исследуемых методиках. Однако детализированные указания по применению обязательных элементов для проведения аудиторских процедур, таких как методики выборки, критерий достаточности доказательств, отсутствуют (таблица 1).

Таблица 1.

**Сравнение критериев применения аудиторских процедур по ISSAI 400 и нормативным документам органов государственного аудита.**

| №  | Критерии для сравнения  | Счётная палата   | Государственная аудиторская служба   |
|----|---|--|--|
| 1. | Наличие у органа государственного аудита политики, определяющей достаточность и соответствие доказательств как основы выводов аудита  | Да   | Да   |
| 2. | Существование процесса / системы / руководства / шаблона для обеспечения того, чтобы аудиторы собирали достаточные и соответствующие доказательства для составления аудиторских выводов | Да, частично   | Да, частично   |
| 3. | Насколько выборка выбранных аудиторских доказательств свидетельствует об их достаточности и соответствии для составления аудиторских выводов  | Не свидетельствует   | Не свидетельствует   |
| 4. | Конкретные основные причины несоответствия  | Отсутствие инструкции по методам выборки, отсутствие описания принципов, по которым осуществлялась выборка | Отсутствие инструкции по методам выборки, отсутствие описания принципов, по которым осуществлялась выборка |

Источник: составлен автором по [2–4].

Следующее требование сбора аудиторских доказательств связано с риск-ориентированным подходом, который выступает основой при проведении любого вида государственного аудита в международной практике. Все применимые процедуры аудита должны быть чётко связаны с выявленными рисками, о чём свидетельствуют положения п. 89 ISSAI 4100 «Рекомендации по аудиту соответствия – для аудитов, проводимых отдельно от аудита финансовых отчётов» (ISSAI 4100) [8].

Выполнение аудиторских процедур зависит от предмета проверки, определённых критериев и профессионального суждения аудитора. Когда риски несоответствия значительны, а аудиторы планируют полагаться на внутренний контроль, подконтрольное учреждение проверяется с применением того количества и вида процедур, определённых величиной данного риска. Результаты исследования соответствия требований стандартов учесть величину оценённых рисков аудиторской проверки при планировании и выполнении аудиторских процедур отражены в таблице 2.

Процесс изучения доказательной базы во время любого вида государственного аудита является систематическим и итеративным и предполагает сбор доказательств с помощью соответствующих аудиторских процедур, их оценку достаточности, соответствия и переоценки риска и получения дополнительных доказательств по мере необходимости [7, п. 94].

Таблица 2.

## Оценка соответствия нормативных документов органов государственного аудита в РФ положениям международных стандартов ISSAI 4100.

| №  | Критерии для сравнения   | Счётная палата             | Государственная аудиторская служба |
|----|--|----------------------------|------------------------------------|
| 1. | Определение органом государственного аудита в своей политике связи между процедурами аудита и риском   | Да                         | Нет                                |
| 2. | Наличие норм в инструкциях, требующих рассмотрения:<br>а) существенных рисков несоответствия;<br>б) аудиторской зависимости от результатов оценки внутреннего контроля в процедурах аудита           | Да, частично               | Нет                                |
| 3. | Наличие определённых процессов / систем / инструментов / шаблонов и т.д., чтобы гарантировать, что аудиторы планируют и проводят аудиторские процедуры для ответа на выявленные риски несоответствия | Не существует              | Не существует                      |
| 4. | Фактическое планирование аудиторских процедур на основе выявленных аудиторских рисков и оценки внутреннего контроля подконтрольного учреждения   | Нет                        | Нет                                |
| 5. | Подтверждение в материалах проверок:<br>а) выявление рисков;<br>б) проведение процедур аудита на основе выявленных рисков  | Отсутствуют показания      | Отсутствуют показания              |
| 6. | Фактическое подтверждение в материалах проверки использования аудиторами детального тестирования в обстоятельствах недоверия к системе внутреннего контроля из-за его слабости и неэффективности     | Тестирование не проводится | Тестирование не проводится         |

Источник: составлен автором по [2–4].

Оценка системы внутреннего контроля проверяемого учреждения и оценки рисков, которым системы контроля не могут предотвратить или выявить, является неотъемлемой частью проведения государственного аудита и по стандартам ISSAI, и по международной практике.

Процедуры, выполняемые аудитором, при этом зависят от предмета аудита, критериев и профессионального суждения аудитора. Эти процедуры должны быть чётко связаны с идентифицированными аудитором рисками. Если риски несоответствия значительны, а аудиторы государственного сектора планируют полагаться на внутренний контроль подконтрольного учреждения, они должны быть проверены. Когда органы управления не создали надёжную систему контроля, аудитор планирует и выполняет основные процедуры для реагирования на выявленные риски. При выборе подходов и аудиторских процедур следует учитывать качественные характеристики доказательств, т. е. доказательства должны быть компетентными, соответствующими и обоснованными. Кроме того, доказательства считаются более надёжными, если они получены из оригиналов документов и из внешних источников в отношении проверяемого учреждения.

Как стандартом ISSAI 4100 (п. 97), так и методическими указаниями органов государственного аудита предусмотрен сбор аудиторских доказательств с использованием различных методов, таких как наблюдение, документальная проверка, обследование, повторное выполнение, запросы и подтверждения, аналитические процедуры.

**Выводы.** Анализ нормативной базы и практических результатов деятельности органов государственного аудита в РФ и сравнение с международными критериями проведения аудиторских проверок позволило сделать выводы и предложения по совершенствованию

нию регламентирующих государственный аудит методических указаний следующими обязательными элементами:

- определение достаточности и соответствия аудиторских доказательств как основы для выводов аудита на нормативном уровне и в практической деятельности контролирующего органа;
- нормативная регламентация размеров и видов аудиторских процедур в зависимости от оценённых рисков деятельности подконтрольного учреждения;
- планирование и проведение аудиторских процедур в зависимости от решения о доверии к системе внутреннего контроля проверяемого учреждения в результате оценки его эффективности;
- использование различных процедур при планировании государственного аудита для достижения достаточности и соответствия наиболее эффективным способом;
- указания относительно достаточности доказательств и определения границ или критериев для решения о прекращении сбора доказательств;
- изменение определённых при планировании аудиторских процедур в связи с существенными трудностями или большими затратами на их получение.

Это позволит улучшить доказательную базу для формирования выводов, эффективность контрольных мер удостоверит улучшение качества процессов осуществления государственного аудита.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Лапина М. А. Развитие государственного аудита (контроля) на основе принципов Московской декларации ИНТОСАИ / М. А. Лапина, А. Г. Гуринович, Д. А. Казанцев // Международное право и международные организации / International Law and International Organizations. – 2021. – № 3. – С. 62–71.
2. Aikins S. K. An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance / S. K. Aikins // Public Finance and Management. – 2011. – Т. 11. – № 4. – С. 306.
3. Avis E. Do government audits reduce corruption? Estimating the impacts of exposing corrupt politicians / E. Avis, C. Ferraz, F. Finan // National Bureau of Economic Research. – 2016. – № w22443.
4. Ferraz C. Exposing corrupt politicians: the effects of Brazil's publicly released audits on electoral outcomes / C. Ferraz, F. Finan // The Quarterly journal of economics. – 2008. – Т. 123. – С. 703–745.
5. ISSAI 1 «Лимская декларация руководящих принципов аудита» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.issai.org/issai-framework/>.
6. Московская декларация ИНТОСАИ [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации. – Режим доступа : [https://ach.gov.ru/promo/annual-report-2019/doc/moscow\\_declaration-intosai.pdf](https://ach.gov.ru/promo/annual-report-2019/doc/moscow_declaration-intosai.pdf) (дата обращения: 13.12.2021).
7. ISSAI 400 – Fundamental Principles of Compliance Auditing [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-400-fundamental-principles-of-compliance-auditing.html>.
8. ISSAI 4100 – Compliance Audit Guidelines – Для Audits Performed Separately от Audit of Financial Statements [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-4100-compliance-audit-guidelines-for-audits-performed-separately-from-the-audit-of-finan.html>.

УДК 62.004

DOI 10.34771/UZCEPU.2022.1.75.003

Адаманова З. О.

### **КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ШЕСТОГО ТЕХНОЛОГИЧЕСКОГО УКЛАДА**

*Аннотация. В статье исследуются основные концептуальные теоретические основы, связанные с формированием шестого технологического уклада. Анализируются история появления и становление теории технологических укладов. Обоснована необходимость перехода к шестому технологическому укладу, для того чтобы догнать в этом направлении передовые страны. Сделан вывод о том, что технологическое переоснащение*