

Copyright © 2019 by Sochi State University



Published in the Russian Federation
Sochi Journal of Economy
Has been issued since 2007.
ISSN: 2541-8114
2019, 13(4): 427-437

www.vestnik.sutr.ru



Articles and Statements

UDC 657.6

Risk-Oriented Thinking as a Basis for Improving the Efficiency of Audit of Business Entities

Valerii D. Andreev ^{a,*}

^a Sochi State University, Russian Federation

Abstract

The article considers the essence and advantages of risk-oriented approach to audit of organizations, as well as the style of risk-oriented thinking based on it. The algorithm of mental and labor operations of risk-oriented thinking of the auditor is investigated. The requirements to risk-oriented thinking, its positive role in saving resources and minimizing risks are revealed. The special attention is paid to the essence and application of professional judgment and professional skepticism by auditors as components of risk-oriented thinking. The structure, functional characteristics of risk-oriented thinking, methods used in the process of mental activity and possible limitations in its implementation are considered in detail. The recommendations are made on the introduction of risk-based thinking in the educational process and practical activities of auditors, to increase its productivity and integrated use.

Keywords: risk-oriented approach, risk-oriented thinking, thought operations, quality of thinking, professional competence, professional judgment, professional skepticism, limitations of risk-oriented thinking, methods of risk assessment.

1. Введение

Все чаще руководители и собственники российских компаний, а также аудиторы говорят о необходимости использования риск-ориентированного мышления (на английском это звучит как «risk-oriented thinking»). Это связано с тем, что методика риск-ориентированного мышления позволяет оптимизировать многие вопросы деятельности компании, достичь высокого уровня прибыли, а также обеспечить постоянное систематическое выявление рисков, оценку и управление ими. Риск ориентированное мышление, включает реализацию организацией комплекса согласованных мероприятий и методов для управления и контроля за многочисленными положительными и отрицательными рисками, влияющими на её способность достигать запланированных целей.

Использования риск-ориентированного мышления (РОМ) требует новая редакция применяемых в бизнес-практике международных стандартов системы менеджмента качества (ГОСТ Р ИСО 9001-2015; ГОСТ Р 57189-2016/ISO/TS 9002:2016). Эти стандарты отражает необходимость применения риск-ориентированного мышления для планирования и внедрения процессов системы менеджмента качества. Риск-

* Corresponding author

E-mail addresses: Andreev_2003@rambler.ru (V.D. Andreev)

ориентированное мышление позволяет организации определять факторы, которые могут привести к отклонению от запланированных результатов, а также использовать средства управления для минимизации негативных последствий и максимального использования возникающих возможностей.

В целях оптимального использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов применение риск-ориентированного мышления закреплено законом для защиты прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля ([Федеральный закон № 294-ФЗ от 22 декабря 2008 г.](#)). Рекомендуются при риск-ориентированном подходе учитывать тяжесть потенциальных негативных последствий возможного несоблюдения юридическими лицами обязательных требований, категорию и индикаторы риска. Утверждается, что риск-ориентированное мышление может использоваться в любой компании, независимо от ее размеров и сферы деятельности.

В целях исполнения указанного закона Правительство РФ определило метод риск-ориентированного подхода и необходимость его применения к объектам государственного контроля (надзора), исходя из определенной категории риска ([Постановление Правительства РФ от 17 августа 2016 г. № 806](#)). Установлено, что порядок проведения плановых проверок аудиторами зависит от категории риска: чрезвычайно высокий, высокий, значительный, средний, умеренный, низкий. Использование риск-ориентированного подхода в любой сфере заключается в росте контроля в зонах повышенного риска и снижении в более безопасных зонах, а также снижении числа проверок. Так, Роспотребнадзор после внедрения риск-ориентированного надзора, сократил количество проверок за последние 7 лет в 4 раза с 1 млн. до 265 тысяч, в том числе количество плановых проверок снизилось в 7,5 раза, а внеплановых – в 2,2 раза ([Простыми словами...](#)). Это позволяет вовремя принимать необходимые меры там, где это необходимо и в значительной мере экономить ресурсы.

Для более глубокого и широкого осуществления риск-ориентированного подхода специалисты считают возможным использование принципов и методов оценки рисков, изложенных в стандартах менеджмента ([ГОСТ Р ИСО 31000-2010](#); [ГОСТ Р ИСО 31010-2011](#)), которые позволяют проверять и управлять рисками на разных уровнях организации.

Для исполнения данных нормативных документов необходимо, на наш взгляд, внедрение риск-ориентированного мышления, которое имеет преимущества, позволяющие: эффективно бороться с неясными потерями; определять приоритетные направления для улучшений; осуществлять сравнение между приемлемым риском и затратами на контроль; воздействовать на риск различными способами.

Все эти обстоятельства убеждают в необходимости использования методики риск-ориентированного мышления в профессиональной аудиторской деятельности, для которой характерен высокий уровень неопределенности и степень мыслительной деятельности (суждений) ([Пожарицкая, 2017](#)). Между тем в нормативных документах, таких как федеральный образовательный стандарт ([Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 12 ноября 2015 г. №1327](#)) и приказ Минтруда РФ ([Приказ Минтруда России от 07.09.2015 № 591н.](#)), характеризующих профессиональные компетенции специалистов по бухгалтерскому учету, аудиту и управлению рисками, не отмечается необходимость использования риск-ориентированного мышления. В связи с этим требуется исследование структуры, видов и методов РОМ с учетом функциональной деятельности аудиторов, изложения его сущности в нормативных документах, внедрения в аудиторской деятельности, основываясь на приобретенных навыках, умениях и опыте с тем, чтобы обеспечивать риск-ориентированный подход при проверках хозяйствующих субъектов.

2. Материалы и методы

Базовыми источниками для данной статьи послужили федеральные законы и постановления Правительства, Приказы Минтруда России и Министерства образования и науки Российской Федерации, международные стандарты аудита и менеджмента, научные статьи и публикации в журналах. Использовались методы классификации и систематизации материала, анализировалась совокупность мыслительных операций, алгоритм и качества риск-ориентированного мышления.

3. Обсуждение

Для решения проблемы риск-ориентированного подхода при аудите хозяйствующих субъектов необходимы специалисты с высоким уровнем знания международных стандартов аудита и риск-менеджмента, новым типом риск-ориентированного мышления. Для этого, прежде всего, необходимо определить, что включает понятие риск-ориентированное мышление. Согласно мнению специалистов и требований стандартов менеджмента качества *риск-ориентированное мышление* – это способность индивида определять ситуацию с позиции риска, идентифицировать, анализировать и оценивать риск, обладание готовностью воздействовать на риск с целью получения положительного результата (ГОСТ Р ИСО 9001-2015). Исходя из данного определения, для РОМ характерен *процессный подход*, то есть выполнение процесса работы аудитора в определенной последовательности и взаимосвязи. Для аудиторской деятельности характерно использование совокупности таких *мыслительных операций*, как анализ, синтез, абстрагирование, обобщение, которые конкретизируются в процессе проведения аудита.

Кроме того, в своей мыслительной деятельности аудиторы нередко используют *ситуационный подход*, реализующийся через ситуационное мышление, при котором возникают конкретные ситуации, требующие от аудитора разработки методов собственного подхода к достижению целей проверки с наибольшей эффективностью. При таком подходе аудитор изучает набор обстоятельств, влияющих на ситуацию, старается предвидеть вероятные положительные и отрицательные последствия, определяет наиболее важные факторы оказывающие влияние на ситуацию и применяет конкретные приемы аудита наиболее эффективным способом.

При риск-ориентированном мышлении также возможно использование *комплексного (многостороннего) подхода*, который предусматривает изучение возможных рисков и факторов на них влияющих с помощью совокупности различных методов. При этом возникший риск разбивается на ряд более мелких рисков и в соответствии с этим вырабатываются приемы их проверки и нивелирования.

В целом исследование мыслительной деятельности и трудовых действий аудитора позволяет выделить составные элементы и последовательность РОМ в [Таблице 1](#).

Таблица 1. Алгоритм мыслительных и трудовых операций риск-ориентированного мышления аудитора

Мыслительные операции	Сущность процесса	Трудовые функции
Понимание деятельности организации и планирование плана аудита	Разработка общей стратегии и детального подхода применительно к ожидаемому характеру, срокам и масштабам аудиторской проверки	-Подготовка методической и нормативной базы аудита рисков в рамках отдельных бизнес-процессов и направлений; - установление предельно допустимого уровня риска для организации в целом и бизнес-процессов; -определение целей в части проверки рисков, составление плана и программы аудита; - координация и взаимодействие с заинтересованными лицами и сторонами по вопросам организации аудита и управления рисками; - инструктаж сотрудников и аудиторов в области управления рисками; -контроль эффективности работы бригады аудиторов и сотрудников.

Выработка суждения о рисках	Идентификация, анализ и оценка рисков	<ul style="list-style-type: none"> - Идентифицировать риски и их источники, тестировать и осуществлять расчеты возможных рисков; - определять реестр рисков и строить карту рисков; - отбирать подходящие методы оценки рисков с учетом отраслевой специфики и эффективно применять их; -устанавливать критерии для анализа и оценки рисков; - использовать методы, технику и технологии анализа и прогнозирования рисков, основываясь на их вероятности и последствиях.
Формирование умозаключения о рисках	Классификация и документирование процесса аудита рисков в рамках отдельных бизнес-процессов и направлений	<ul style="list-style-type: none"> -Сбор, систематизация, анализ информации о реализовавшихся рисках; - консолидация информации по всем рискам; - идентификация и регистрация проблем, касающихся управления рисками; - систематизация информации и составление рабочих документов аудитора
Синтез, обобщение и представление информации о рисках	Разработка выводов и мероприятий по управлению рисками, выработка ответных действий на риски	<ul style="list-style-type: none"> - Сравнение информации о рисках с принятыми критериями или показателями; -оказание помощи сотрудникам организации в выявлении, оценке и управлении рисками; -представлять аналитическую информацию о ключевых вопросах и мероприятия по рискам для руководства и ответственных за риски работников; - выработка процедур и мероприятий по воздействию на риски; -формирование выводов и мнения об управлении рисками.

Исследование МСА ([Международный стандарт аудита 200 от 09.01.2019 N 2н](#)) и трудовых функций аудитора ([Приказ Минтруда России от 07.09.2015 № 591н](#)), свидетельствует о том, что для составных элементов риск-ориентированного мышления, прежде всего, характерно *профессиональное суждение и скептицизм*, формируемые исходя из мыслительных операций проверяющего.

Исследование научных работ М.А. Азарской, П.П. Баранова, И.М. Пожарицкой, С.В. Панковой, Е.В. Саталкиной, Т.В. Сенициной, А.А. Шапошникова и других авторов ([Баранов, 2012](#); [Пожарицкая, 2015а](#); [Панкова, Саталкина, 2011](#); [Шапошников, Сеницына 2006](#)) а также законодательных и нормативных регулятивов в области аудиторской деятельности в Российской Федерации ([Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н](#)) позволило сделать вывод об отсутствии единых методологических подходов к определению профессионального суждения аудитора. Между тем, аудиторская деятельность непосредственно основывается на реализации профессионального суждения аудитора на этапах планирования, сбора и анализа полученных доказательств, а также на этапе выражения мнения о достоверности показателей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Систематизация и обобщение предлагаемых специалистами трактовок профессионального суждения, а также выявление факторов, влияющих на формирование профессионального суждения, позволяет уточнить его определение. По нашему мнению, *под профессиональным суждением* целесообразно понимать обоснованное, независимое суждение аудитора в условиях неопределенности относительно объектов профессиональной деятельности, основанное на специальных знаниях, опыте, сложившейся практике, выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики и с учетом специфики деятельности конкретной организации.

При этом главными предметами профессионального суждения аудитора являются: определение направлений проверки наиболее существенных рисков; оценка достаточности и приемлемости доказательств, их значимости и важности для подтверждения аудиторского

отчета; применение суждения для сбора и оценки доказательств и формулирования на их основе выводов; оценка влияния обстоятельств на выбор типа модифицированного заключения. О необходимости использования профессионального суждения указывается как минимум в 26 опубликованных международных стандартов аудита из 48 ([Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н](#)).

Исходя из этих обстоятельств, профессиональное суждение, на наш взгляд, является компонентом риск-ориентированного мышления, которое должно включать такие логические формы или процедуры, как: понятие-знание предметов и явлений; суждение-понимание связей конкретного предмета или явления с другими; умозаключение-формирование новых суждений на основе преобразования уже имеющихся, и, на конец представление-умение изложить результаты. Естественно, что в процессе изучения хозяйственной деятельности, аудитор добивается понимания бизнес-операций хозяйствующего субъекта, выражает суждение относительно эффективности и достоверности совершенных операций, делает умозаключения относительно действий персонала, представляет материалы руководству проверяемой организации с учетом кодекса профессиональной этики.

Таким образом, мышление носит опосредованный характер тесно связано с практической деятельностью и зависит от мыслительных усилий. Поэтому, при использовании риск-ориентированного мышления от аудитора требуется: целеустремленность и направленность; умение логически и взвешенно мыслить и оценивать факты, определять приоритеты; наличие культуры работы с информацией; принимать ответственность за совершенные действия и качество работы. Для стиля риск-ориентированного мышления характерно тщательное планирование и структурирование деятельности, дифференцирование информации о выявленных фактах (рисках), отсутствие однозначных суждений, оценка реального положения дел без излишнего упрощения.

Для творческих специалистов РОМ предполагает его высокую эффективность и продуктивность, что определяется такими мыслительными процессами, характерными для аудиторов, как быстрота, гибкость, глубина, критичность, доказательность, самостоятельность и последовательность мышления, непрерывное саморазвитие ([Долинина, Кушнарёва, 2016](#)).

Исследуем структуру и основные качества мышления необходимые для аудитора более детально, исходя из того, что нет мышления вообще, мышление неоднородно и существуют его разные виды, различающиеся по функциональному назначению.

Быстрота мышления это способность аудитора находить правильные решения в условиях дефицита времени, отведенного для выполнения задания, оперативно разобраться в сложных ситуациях, связанных с возникновением различных рисков, и выявлении злоупотреблений, что позволяет быстро обдумать и принять правильное решение. Имеет положительное значение, так как убыстряет процесс сбора и обработки информации, однако, иногда может приводить к поверхностности суждений из-за отсутствия всех фактов и промежуточных рассуждений, а, следовательно, необоснованным выводам. Зависит от уровня знаний аудитора, степени протекания и развития мыслительных навыков.

Гибкость – умение изменять намеченный план действий, при обнаружении новых условий и дополнительных рисков или изменении законодательства и нормативно-правовых актов. Аудитор должен учитывать эти ситуации в своей деятельности и своевременно вносить корректировки в процедуры и методы аудита, рабочие документы в рамках своих компетенций и действующих стандартов для решения поставленных задач. При этом он должен видеть возникшие проблемы с разных сторон и с учетом опыта, применять современные оригинальные методы нивелирования рисков.

Глубина – одно из важнейших качеств мышления, характеризующих уровень профессионализма аудитора. Представляет собой умение вникать в сущность сложнейших вопросов и явлений, вскрывать причины рисков, выявлять существенные логические связи между фактами рисков и действиями ответственных лиц, предвидеть их последствия, вносить оригинальные предложения. При этом должна соблюдаться последовательность рассуждений с учетом всех существенных сторон в исследуемом объекте и всех возможных взаимосвязей, а также умение отличать существенное от несущественного.

Данное качество мышления проявляется через *профессиональное суждение*, которое предполагает применение соответствующей подготовки, профессиональных знаний, навыков и опыта с учетом последних изменений в практике, законодательстве и методах

работы, а также добросовестное выполнение обязанностей в соответствии с действующими стандартами. *Критичность* – способность аудитора тщательно проверять и объективно оценивать результаты деятельности организации, выявлять её сильные и слабые стороны, доказательность совершенных операций, установленных фактов и принятых решений. И, конечно, аудитор ставит под сомнение имеющуюся информацию, проявляет бдительность в отношении недобросовестных действий или ошибок, критически оценивает доказательства. Эти действия аудитора способствуют проявлению *профессионального скептицизма*, который в соответствии с требованиями стандартов аудиторской деятельности, используется им при планировании и выполнении заданий, обеспечении уверенности в результатах аудита. При этом профессиональный скептицизм и основные принципы этики аудитора, такие как честность и объективность тесно взаимосвязаны (Пожарицкая, 2015b; Кодекс профессиональной этики аудиторов, 2019). Умение мыслить критически для аудитора – это не выискивание недостатков, а объективная оценка положительных и отрицательных сторон в познаваемом объекте. Информация для аудитора является отправным, а отнюдь не конечным пунктом критического мышления, так как оно начинается с постановки вопросов и уяснения проблем, которые нужно решать и последующей их убедительной аргументацией.

Однако, критика своих и чужих решений, требует прочного теоретического и практического фундамента, т.к. чтобы грамотно оценивать и реагировать на критику своего и чужого мышления, необходимо быть компетентным в рассматриваемой сфере.

Самостоятельность – умение аудитора, использовать общественный опыт передовых организаций и независимость собственной мысли, увидеть проблемные вопросы, связанные с рисками, а затем предложить оригинальные пути их решения. Самостоятельность наиболее четко выражает творческий характер мышления аудитора, позволяет видеть проблему возникновения рисков с разных сторон, замечать необычное в обычном, содержательно и системно мыслить на основе выявленных многочисленных связей, аргументировать свои действия и полученные результаты. При самостоятельном мышлении, аудитор проявляет инициативность, объективную самооценку, может выдвигать гипотезы о возможных схемах злоупотреблений и проверять их путем изучения соответствующих фактов, отличать существенное от несущественного. Вместе с тем, необходимо отметить, что самостоятельность риск-ориентированного мышления, зависит от соответствующего творческого овладения профессиональными компетенциями.

Последовательность – умение соблюдать строгий логический порядок в выполнении программы аудита, исходя из карты (реестра) рисков, специфики деятельности в рассматриваемой сфере, федеральных законов, стандартов и инструкций. Целеустремленность и стремление доводить результаты аудита до принятия проверяемой организацией адекватных управленческих решений (Подустова, 2017). Обеспечивать непрерывность, устойчивость и концентрацию внимания в процессе аудита, а также точность, полноту и завершенность проверки в конце аудита в соответствии с поставленными целями, концепцией существенности и общепринятыми аудиторскими стандартами.

Доказательность-способность использовать выявленные факты и закономерности для аргументации правильности суждений и выводов в целях обеспечения высокой степени разумной уверенности в полученных результатах. При этом аудиторские доказательства должны носить надлежащий характер, то есть быть уместными, надежными и существенными для подтверждения выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Также должно быть собрано и оценено достаточное количество компетентных сведений для логически обоснованного принятия на основании их решений по управлению рисками.

Вместе с тем, для развитого РОМ аудитора нельзя исключать, и такие его личные качества как сосредоточенность, наблюдательность, настойчивость, пронизательность, здравый смысл, способность к анализу и объективным оценкам, широту кругозора, решительность.

Оптимальное сочетание перечисленных качеств позволяет утверждать о комплексном характере риск-ориентированного мышления, и что оно обеспечивает *системный подход*, позволяющий в процессе аудиторской проверки разглядеть смысл и закономерности событий, определить влияние рисков на будущее развитие бизнес-процессов. При этом применение комплекса характеристик риск-ориентированного мышления является основой

для использования аудитором качественных, количественных и комплексных *методов проверки и оценки рисков коммерческих организаций* (Андреев, 2019).

Для этого методы аудита применяются в сочетании друг с другом, включая инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное выполнение и аналитические процедуры (МСА 500, от 09.01.2019 N 2н).

Наряду с этим для разумной уверенности в достаточном количестве надлежащих аудиторских доказательств используют методы и других наук, например: методы экономического анализа и отраслевой статистики; методы маркетинговых исследований; методы стратегического и финансового менеджмента; методы вероятностного математического моделирования и прогнозирования; методы проектного менеджмента и др.

Проверка и оценка возможных рисков бизнес-процессов может быть осуществлена на основе использования одного или нескольких методов (ГОСТ Р ИСО 31010-2011). Однако при выборе метода оценки риска учитывают, что метод должен быть: совместим с критериями риска, соответствовать рассматриваемой ситуации, предоставлять результаты о виде риска и способах его обработки. Также методы оценки риска выбирают на основе цели исследования и с учетом этапов процесса оценки риска. Например, применяют отдельные методы на этапе идентификации риска, его анализа, оценки эффективности существующих средств управления; количественной и сравнительной оценки уровня риска. Вместе с тем, ни один из методов сам по себе не может обеспечить требуемую степень достоверности и точности оценки рисков, поэтому их целесообразно применять в сочетаниях, что оказываются весьма эффективными, так как достоинства одного метода компенсируют недостатки другого.

При рассмотрении и оценке риск-ориентированного мышления и применении методов аудита необходимо принимать во внимание *ограничения* в их реализации, к которым можно отнести недостаточную профессиональную компетентность, конформизм, импульсивность, неразвитые волевые качества, отсутствие целеустремленности, лень, инертность, ригидность и т.д.

Дальнейшая перспектива и углубление рассматриваемой проблемы риск-ориентированного мышления должно быть связано с анализом особенностей профессиональной деятельности аудиторов, определением необходимого объема знаний, навыков и умений, в которых должна развиваться их личность. Разработку модели формирования риск-ориентированного мышления необходимо проводить на основе структурно-динамической модели формирования риск-ориентированного аудита и комплексного применения его методов.

4. Результаты

Таким образом, суть риск-ориентированного подхода заключается в том, чтобы в кратчайшие сроки с выделением приоритетов определить, что мешает предприятию достичь цели, и найти наилучший способ нивелирования негативных воздействий. При этом для применения риск-ориентированного подхода целесообразно использовать актуализированные международные стандарты менеджмента и аудита.

Для этого аудитор должен обладать риск-ориентированным мышлением, включающим способность собирать, классифицировать и обобщать факты, осуществлять анализ и синтез информации, выделять существенные недостатки и исключать лишнее не существенное, логически и быстро мыслить, иметь критическое мышление и профессиональные знания.

В формировании риск-ориентированного мышления важное значение имеет включение в федеральные государственные образовательные стандарты и учебные планы бакалавриата и магистратуры компетенций, связанных с основными качествами мышления аудитора.

Данные компетенции необходимы будущим специалистам для достижения результативности аудиторской деятельности и предотвращения рисков ситуаций в коммерческих организациях.

Для этого необходимо использовать активные и интерактивные методы обучения, способствующие формированию риск-ориентированного мышления.

Бакалавр с риск-ориентированным мышлением будет способен определять периодичность и программу аудита коммерческих организаций, будет знать методы диагностики и воздействия на риски. Владея необходимыми навыками и умениями, будет

готов практически определять финансовое состояние и уровень организации внутреннего контроля, внедрять мероприятия по управлению и нивелированию рисков.

РОМ следует рассматривать как позитивную сторону рисков, ибо оно повышает компетентность аудиторов за счет приобретенных знаний, умений и навыков, снижает влияние неопределенности и риска, позволяет обеспечить поиск альтернативных решений, создает благоприятные условия для повышения производительности. К этому следует добавить, что согласно исследованиям специалистов РОМ снижает количество плановых проверок примерно на 50 %.

Должны быть разработаны нормативные документы для определения индикаторов риск-ориентированного подхода и категории рисков в зависимости от показателя потенциального риска причинения вреда для отраслей экономики, а также проводится регулярная актуализацию нормативной базы и оценка результатов проверок.

Также необходимо вырабатывать необходимые качества мышления аудитора, совершенствовать приемы и методы РОМ с целью комплексного управления рисками.

5. Заключение

Таким образом, подводя итог, можно констатировать, что внедрение риск-ориентированного мышления в теорию и практику аудиторской деятельности представляет большой интерес и дает существенные преимущества. Совершенствование алгоритма мыслительных операций, комплексное внедрение качественных характеристик и методов риск-ориентированного мышления в процесс аудита позволяет сократить количество и трудоемкость проверок, сосредоточиться на приоритетных аспектах деятельности организаций, экономить ресурсы, сократить затраты на контроль и минимизировать риски.

Для этого необходимо актуализировать стандарты образовательной и аудиторской деятельности, обратив особое внимание на системное использование основных элементов РОМ, категорий профессионального суждения и скептицизма, современных методов комплексной оценки рисков.

Литература

[Андреев, 2019](#) – Андреев В.Д. Основы интегрированного риск-ориентированного внутреннего контроля и аудита хозяйствующих субъектов: учебное пособие. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2019. 368 с.

[Баранов, 2012](#) – Баранов П.П. Дефиниция категории профессионального суждения в аудите: теоретический и прикладной аспекты // *Аудитор*. 2012. № 9. С. 167-175.

[ГОСТ Р 57189-2016/ISO/TS 9002:2016](#) – ГОСТ Р 57189-2016/ISO/TS 9002:2016. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Руководство по применению ИСО 9001:2015 (ISO/TS 9002:2016, IDT)", утв. Приказом Росстандарта от 25.10.2016 N 1499-ст.

[ГОСТ Р ИСО 31000-2010](#) – ГОСТ Р ИСО 31000-2010 «Менеджмент риска. Принципы и руководство», утвержденный Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 21 декабря 2010 г. N 883-ст.

[ГОСТ Р ИСО 31010-2011](#) – ГОСТ Р ИСО 31010-2011. Методы оценки риска. М.: Стандартинформ, 2012.

[ГОСТ Р ИСО 9001-2015](#) – ГОСТ Р ИСО 9001-2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Требования", утв. Приказом Росстандарта от 28.09.2015 N 1391-ст.

[Долинина, Кушнарёва, 2016](#) – Долинина И.Г., Кушнарёва О.В. Риск-ориентированное мышление обучающихся: актуальность, определение и операции // *Современные наукоемкие технологии*. 2016. № 9-3. С. 495-499.

[Кодекс профессиональной этики аудиторов, 2019](#) – Кодекс профессиональной этики аудиторов (приложение к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 21.05.2019 N 47).

[Международный стандарт аудита 200 от 09.01.2019 N 2н](#) – Международный стандарт аудита 200 "Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита" введенный Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н.

[Международный стандарт аудита 500, 2019](#) – Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства», введенный в действие Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н.

[Панкова, Саталкина, 2011](#) – *Панкова С.В., Саталкина Е.В.* Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия // *Международный бухгалтерский учет.* 2011. N 21 (171).

[Подустова, 2017](#) – *Подустова А.В.* Риск-ориентированное мышление как один из пунктов совершенствования процесса управления рисками / *Научный форум: Экономика и менеджмент: сб. ст. по материалам VII междунар. науч.-практ. конф.* № 5(7). М.: Изд. «МЦНО», 2017. С. 49-52.

[Пожарицкая, 2015а](#) – *Пожарицкая И.М.* Взаимосвязь профессионального скептицизма и суждения аудитора // *Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. Экономика и управление.* Том 1 (67). 2015 г. № 2. С. 141-149.

[Пожарицкая, 2015б](#) – *Пожарицкая И.М.* Роль профессионального суждения в международных стандартах аудита // *Аудитор,* 2015, N 3.

[Пожарицкая, 2017](#) – *Пожарицкая И.М.* Когнитивный аудит: новая парадигма // *Аудитор,* 2017, N 7.

[Постановление Правительства РФ от 17 августа 2016 г.](#) – Постановление Правительства РФ от 17 августа 2016 г. № 806 "О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации".

[Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 12 ноября 2015 г. №1327](#) – Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 12 ноября 2015 г. №1327 "Об утверждении федерального государственного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика" (уровень бакалавриат).

[Приказ Минтруда России от 07.09.2015 № 591н.](#) – Приказ Минтруда России «Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по управлению рисками» от 07.09.2015 № 591н.

[Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н](#) – Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».

[Простыми словами...](#) – Простыми словами: Риск-ориентированный подход [Электронный ресурс]. URL: <https://milknews.ru-https://milknews.ru/longridy/prostymislovami/risk-orientirovannyi-podhod.html>

[Федеральный закон № 294-ФЗ от 22 декабря 2008 г.](#) – Федеральный закон № 294-ФЗ от 22 декабря 2008г. «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (с изменениями на 2 августа 2019 года).

[Шапошников, Сеницына, 2006](#) – *Шапошников А.А., Сеницына Т.* Профессиональное суждение и его роль в аудите // *Аудиторские ведомости.* 2006. N 4. С. 4-7.

References

[Andreev, 2019](#) – *Andreev V.D.* (2019). *Osnovy integrirovannogo risk-orientirovannogo vnutrennego kontrolya i audita khozyaistvuyushchikh sub"ektov: uchebnoe posobie* [Fundamentals of integrated risk-based internal control and audit of economic entities: a textbook]. М.: Magistr: INFRA-M, 368 p. [in Russian]

[Baranov, 2012](#) – *Baranov P.P.* (2012). *Definitsiya kategorii professional'nogo suzhdeniya v audite: teoreticheskii i prikladnoi aspektu* [Definition of professional judgment category in audit: theoretical and applied aspects]. *Auditor.* N 9. Pp. 167-175. [in Russian]

[Dolinina, Kushnareva, 2016](#) – *Dolinina I.G., Kushnareva O.V.* (2016). *Risk-orientirovannoe myshlenie obuchayushchikhsya: aktual'nost', opredelenie i operatsii* [Risk-based thinking of students: relevance, definition and operations]. *Sovremennye naukoemkie tekhnologii.* № 9-3. Pp. 495-499. [in Russian]

[Federal'nyi zakon № 294-FZ ot 22 dekabrya 2008 g.](#) – Federal'nyi zakon № 294-FZ ot 22 dekabrya 2008g. «O zashchite prav yuridicheskikh lits i individual'nykh predprinimatelei pri osushchestvlenii gosudarstvennogo kontrolya (nadzora) i munitsipal'nogo kontrolya» (s izmeneniyami na 2 avgusta 2019 goda). [in Russian]

[GOST R 57189-2016/ISO/TS 9002:2016](#) – GOST R 57189-2016/ISO/TS 9002:2016. Natsional'nyi standart Rossiiskoi Federatsii. Sistemy menedzhmenta kachestva. Rukovodstvo po primeneniyu ISO 9001:2015 (ISO/TS 9002:2016, IDT)", utv. Prikazom Rosstandarta ot 25.10.2016 N 1499-st. [in Russian]

[GOST R ISO 31000-2010](#) – GOST R ISO 31000-2010 «Menedzhment riska. Printsipy i rukovodstvo», utverzhdenyi Prikazom Federal'nogo agentstva po tekhnicheskomu regulirovaniyu i metrologii ot 21 dekabrya 2010 g. N 883-st. [in Russian]

[GOST R ISO 31010-2011](#) – GOST R ISO 31010-2011. Metody otsenki riska. M.: Standartinform, 2012. [in Russian]

[GOST R ISO 9001-2015](#) – GOST R ISO 9001-2015. Natsional'nyi standart Rossiiskoi Federatsii. Sistemy menedzhmenta kachestva. Trebovaniya", utv. Prikazom Rosstandarta ot 28.09.2015 N 1391-st. [in Russian]

[Kodeks professional'noi etiki auditorov, 2019](#) – Kodeks professional'noi etiki auditorov (prilozhenie k protokolu zaochnogo golosovaniya Soveta po auditorskoi deyatelnosti ot 21.05.2019 N 47). [in Russian]

[Mezhdunarodnyi standart audita 200 ot 09.01.2019 N 2n](#) – Mezhdunarodnyi standart audita 200 "Osnovnye tseli nezavisimogo auditora i provedenie audita v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami audita" vvedennyi Prikazom Minfina Rossii ot 09.01.2019 N 2n. [in Russian]

[Mezhdunarodnyi standart audita 500, 2019](#) – Mezhdunarodnyi standart audita 500 «Auditorskie dokazatel'stva», vvedennyi v deistvie Prikazom Minfina Rossii ot 09.01.2019 N 2n. [in Russian]

[Pankova, Satalkina, 2011](#) – Pankova S.V., Satalkina E.V. (2011). Professional'noe suzhdenie bukhgaltera i auditora: skhodstva i razlichiya [Professional judgment of an accountant and an auditor: similarities and differences]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*. N 21 (171). [in Russian]

[Podustova, 2017](#) – Podustova A.V. (2017). Risk-orientirovannoe myshlenie kak odin iz punktov sovershenstvovaniya protsessa upravleniya riskami [Risk-oriented thinking as one of the points for improving the risk management process]. *Nauchnyi forum: Ekonomika i menedzhment: sb. st. po materialam VII mezhdunar. nauch.-prakt. konf. № 5(7)*. M., Izd. «MTsNO», Pp. 49-52. [in Russian]

[Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 17 avgusta 2016 g.](#) – Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 17 avgusta 2016 g. № 806 "O primeneniі risk-orientirovannogo podkhoda pri organizatsii otdel'nykh vidov gosudarstvennogo kontrolya (nadzora) i vneseniі izmeneniі v nekotorye akty Pravitel'stva Rossiiskoi Federatsii". [in Russian]

[Pozharitskaya, 2015a](#) – Pozharitskaya I.M. (2015). Rol' professional'nogo suzhdeniya v mezhdunarodnykh standartakh audita [The role of professional judgment in international auditing standards]. *Auditor*, N 3. [in Russian]

[Pozharitskaya, 2015b](#) – Pozharitskaya I.M. (2015). Vzaimosvyaz' professional'nogo skeptitsizma i suzhdeniya auditora [The relationship of professional skepticism and the auditor's judgment]. *Uchenye zapiski Krymskogo federal'nogo universiteta imeni V.I. Vernadskogo. Ekonomika i upravlenie*. Tom 1 (67). № 2. Pp. 141-149. [in Russian]

[Pozharitskaya, 2017](#) – Pozharitskaya I.M. (2017). Kognitivnyi audit: novaya paradigma [The relationship of professional skepticism and the auditor's judgment]. *Auditor*, N 7. [in Russian]

[Prikaz Minfina Rossii ot 09.01.2019 № 2n](#) – Prikaz Minfina Rossii ot 09.01.2019 № 2n «O vvedeniі v deistvie mezhdunarodnykh standartov audita na territorii Rossiiskoi Federatsii». [in Russian]

[Prikaz Ministerstva obrazovaniya i nauki Rossiiskoi Federatsii ot 12 noyabrya 2015 g. №1327](#) – Prikaz Ministerstva obrazovaniya i nauki Rossiiskoi Federatsii ot 12 noyabrya 2015 g. №1327 "Ob utverzhdenii federal'nogo gosudarstvennogo standarta vysshogo obrazovaniya po napravleniyu podgotovki 38.03.01 Ekonomika" (uroven' bakalavriat). [in Russian]

[Prikaz Mintruda Rossii ot 07.09.2015 № 591n.](#) – Prikaz Mintruda Rossii «Ob utverzhdenii professional'nogo standarta «Spetsialist po upravleniyu riskami» ot 07.09.2015 № 591n. [in Russian]

[Prostymi slovami...](#) – Prostymi slovami: Risk-orientirovannyi podkhod [In simple words: Risk-oriented approach]. [Elektronnyi resurs]. URL: <https://milknews.ru-https://milknews.ru/longridy/prostymi-slovami/risk-orientirovannyi-podhod.html> [in Russian]

Shaposhnikov, Sinitsyna, 2006 – Shaposhnikov A.A., Sinitsyna T. (2006). Professional'noe suzhdenie i ego rol' v audite [Professional judgment and its role in the audit]. *Auditorskie vedomosti*. N 4. Pp. 4-7. [in Russian]

УДК 657.6

Риск-ориентированное мышление как основа повышения результативности аудита хозяйствующих субъектов

Валерий Дмитриевич Андреев ^{а, *}

^а Сочинский государственный университет, Российская Федерация

Аннотация. В статье рассмотрена сущность и преимущества риск-ориентированного подхода к аудиту организаций, а также основанный на этом стиль риск-ориентированного мышления. Исследуется алгоритм мыслительных и трудовых операций риск-ориентированного мышления аудитора. Раскрываются требования к риск-ориентированному мышлению, его позитивная роль в экономии ресурсов и минимизации рисков. Особое внимание уделяется сущности и применению аудиторами профессионального суждения и профессионального скептицизма, как составных частей риск-ориентированного мышления. Детально рассматриваются структура, функциональные характеристики риск-ориентированного мышления, методы, применяемые в процессе мыслительной деятельности и возможные ограничения при его осуществлении. Вносятся рекомендации по внедрению риск-ориентированного мышления в учебный процесс и практическую деятельность аудиторов, по повышению его продуктивности и комплексному использованию.

Ключевые слова: риск-ориентированный подход, риск-ориентированное мышление, мыслительные операции, качества мышления, профессиональные компетенции, профессиональное суждение, профессиональный скептицизм, ограничения риск-ориентированного мышления, методы оценки рисков.

* Корреспондирующий автор

Адреса электронной почты: Andreev_2003@rambler.ru (В.Д. Андреев)