

УДК 657.6

**ЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОТНОСИТЕЛЬНО СОСТАВЛЕНИЯ  
АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ**

**Рудницкий Василий Степанович, д. э. н., профессор,  
заведующий кафедрой учета и аудита**

**Львовский институт ГВУЗ «Университет банковского дела»**

Vasyl Rudnytskyu, PhD, professor, Head of the chair of Accounting and Auditing

**Гладунский Василий Назарович, к. п. н., доцент,**

**Львовский институт ГВУЗ «Университет банковского дела»**

Vasyl Hladunskyu, PhD,

Higher State Education Institution «Banking University», tsrud@bigmir.net

Аннотация: в статье рассматриваются актуальные проблемы построения аудиторского заключения с точки зрения логики. Аудиторское заключение должно отвечать принципам: последовательности, однозначности, непротиворечивости и аргументированности. В основе этих принципов лежат законы логики, в частности, закон тождества, противоречивости, исключённого третьего и закон достаточного основания.

Ключевые слова: аудиторское заключение, виды аудиторских заключений, безусловно–положительное заключение, условно–положительное заключение, отрицательное заключение, отказ от составления аудиторского заключения, логика, принципы, законы логики.

Устойчивость и динамичное развитие субъектов предпринимательской деятельности как социально–экономических систем находятся в прямой зависимости от управленческой деятельности, реализуемой через такие основные функции, как: планирование, организация, мотивация и контроль. Чтобы достичь при этом управленческих эффектов, управляющая система постоянно должна анализировать и оценивать уровень и результативность этих функций, используя при этом надежный инструментарий. К такому инструментарию относится и аудит, который выполняет познавательную, профилактическую, контролирующую, регулирующую, стабилизирующую, прогнозирующую и обобщающую функции.

Аудиторский отчет, составляется по итогам проведенной аудиторской проверки – главный документ, содержащий мнение аудитора об объектах исследования и другую информацию, которую аудитор должен предоставить клиенту.

Широкий спектр аудиторских услуг, оказываемых аудиторами (аудиторскими фирмами) субъектам хозяйственной деятельности, приводит аудиторскую отчетность быть разной по названию, содержанию и структуре.

По результатам аудиторской проверки финансовой отчетности предприятий и организаций аудиторы составляют и передают заказчику аудиторское заключение. Этот документ составляется по стандартизированной форме, а его содержание определено международным стандартом аудита № 700 "Аудиторское заключение о финансовой отчетности".

После завершения независимыми аудиторами (аудиторскими фирмами) сопутствующих аудиту услуг составляют аудиторские заключения специального назначения. Их содержание и структура определяется международным стандартом аудита № 800 «Аудиторское заключение при выполнении заданий по аудиту специального назначения». Виды аудиторских заключений специального назначения определяются характером аудиторских услуг (например, тематическая аудиторская проверка, аудит соблюдения договорных отношений и др.). Кроме этого, аудиторский отчет можно условно разделить на два вида:

1. С немодифицированным мнением (безусловно–положительным).
2. С модифицированным мнением (условно–положительным, отрицательным, отказ от выражения мнения) [1, с. 287].

Безусловно–положительное мнение освещается в аудиторском заключении в условиях:

- финансовая отчетность обеспечивает раскрытие основных принципов учетной политики, которые были выбраны и применены;
- принципы учетной политики являются надлежащими и соответствуют выбранной концептуальной основе;
- оценок, осуществляемых руководством, являются обоснованными;
- информация, представленная в финансовой отчетности, является уместной, достоверной, сопоставимой и понятной;
- финансовая отчетность обеспечивает адекватное раскрытие данных, таким образом, чтобы пользователи могли понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в этой отчетности;
- терминология, используемая в финансовой отчетности, является надлежащей, включая название каждого финансового отчета.

Условно–положительное мнение высказывается в аудиторском отчете, когда обнаружены ошибки имеют существенный, но не всеобъемлющий характер. Например, неприемлемость избранных учетных политик, неправильное применение выбранных учетных политик, неприемлемость или неадекватность раскрытия в финансовой отчетности.

Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения высказывается в аудиторском заключении, когда обнаружены ошибки имеют существенный и всеобъемлющий характер. Например, ограничения вследствие обстоятельств вне контроля объекта, ограничения вследствие обстоятельств, касающихся характера или графика работы аудитора; ограничения установлены руководством.

Таким образом, итоговым документом аудита является аудиторское заключение, которое составляется аудитором и передается заказчику на основе чего последний принимает определенное решение. Здесь может возникнуть ряд коллизий, основной причиной которых является неоднозначная интерпретация аудитором и заказчиком содержания аудиторского заключения. Ведь, как показывают исследования, 33% всех претензий к аудиторам возникают из-за неточной интерпретации ими принципов учета и отчетности [2, с. 375].

В специальной литературе из аудита [3,4] выделяются такие виды аудиторских заключений (выводов): безусловно–положительный, условно–положительный, негативный, а также может быть отказ от составления аудиторского заключения.

Поскольку аудиторское заключение является деловым документом, то независимо от его вида, содержание его должно однозначно интерпретироваться как его автором, так и его заказчиком. В противном случае заказчик может принять неадекватное решение, которое может повлечь за собой человеческие, финансовые, материальные, моральные потери, привести к необъективным административным и правовым последствиям.

Неоднозначность в интерпретации, как правило, связана не с фактическими ошибками, а с логическими. Поэтому, с точки зрения логики, аудиторское заключение должно отвечать следующим принципам: последовательности, однозначности, непротиворечивости и аргументированности [5]. В основе этих принципов лежат законы логики, в частности, закон тождества, противоречия, исключения третьего и закон достаточного основания. Нарушение этих законов при формировании аудиторских выводов приводит к тому, что он может быть подвергнут сомнению, опровержению, быть аргументом в судебных процессах.

Содержание аудиторского заключения содержит некоторое множество понятий, которые отражают соответствующие нормы, регламентацию, дисциплину, предостережения и тому подобное. Закон тождества требует, чтобы каждое понятие, каждое высказывание в документе сохраняли один и тот же определенный смысл. Если в аудиторском заключении используются неточные, размытые, непонятные понятия, то непременно это приведет к разночтению ошибок разного смысла. В подобных случаях возникают вопросы: «А что это значит?», «А что здесь имеется в виду?». Не каждый заказчик аудиторского заключения будет уточнять содержание непонятных ему понятий, а действовать по своему

усмотрению. В таких ситуациях рассуждения происходит по схемам, которые приводят к неправильным выводам, например:

Этого я не понял.  
Думаю, что это значит так.

Это я так понимаю.  
Если это так, то я действую следующим образом.

---

Действую таким образом.

---

Действую таким образом.

Когда нормы, правила, утверждение, что заложенные в одном документе, противоречат или есть противоположными до норм, правил, утверждений, заложенных в других документах, то тогда речь идет о нарушении закона противоречия и закона исключения третьего.

В основе аудиторских заключений лежат аудиторские доказательства. С точки зрения логики доказательство должно быть истинным и доказательным, то есть таким, который в свою очередь должен быть доказанным и логически подтверждать выводы, то есть отвечать на вопрос: «С чего это следует?». Требование доказанности, обоснованности преимущественно называют принципом достаточного основания, то есть любое истинное высказывание должно иметь свое достаточное основание.

Чтобы правильно сформировать достаточное основание для того или иного утверждения важно знать в чем заключается достаточность условий, а в чем необходимость; которые условия считаются достаточными и необходимыми; которые являются достаточными, но не являются необходимыми; которые являются необходимыми, но недостаточными, а какие являются ни теми, ни другими. Пренебрежение этими знаниями ведет к нарушению принципа необходимого и достаточного. Здесь есть важным правильное использование высказываний типа:

$A \Rightarrow B$  (Если  $A$ , то  $B$ ),

где  $A$  – достаточное условие для  $B$ , а  $B$  – следствие, необходимое условие для  $A$ .

Нарушение этого дедуктивного принципа приводит к распространению ошибки, когда

утвердительный модус (*modus ponens*)  $\frac{A \Rightarrow B, A}{B}$  и запрещающий (*modus tollens*)

$\frac{A \Rightarrow B, \neg B}{\neg A}$ , подменяются соответственно неправильными:

$\frac{A \Rightarrow B, B}{A}$  и  $\frac{A \Rightarrow B, \neg A}{\neg B}$ .

Логическая ошибка случается и тогда, когда решение принимается за недостаточного основания, то есть на основе хоть истинного высказывания  $A$ , но из которого следствие  $B$  не следует. Такая ошибка ведет к «ложному следу» [6]. Это происходит тогда, когда условия, необходимые или достаточные, остаются без внимания аудитора, или кое-кто сознательно направляет аудитора на ложный след.

Поскольку аудиторское заключение реализуется через документ и оформляется в письменном виде с помощью высказываний естественного языка, то уровень его объективности, доверия, уровня силы и авторитета закладывается еще на этапе формирования и проявляется в реакциях на него.

Остановимся на трех группах ошибок, которые могут случиться при этом.

Первая группа. Ошибки из-за необоснованного обобщения, когда безосновательно используется общее выражение, то есть используется квантор всеобщности (слово «все», «ни один») или оно пропускается, вместо того, чтобы принять квантор существования (слово «иногда», «встречается» и т. п.), что соответствует частичному высказыванию.

Вторая группа. Ошибки, когда не учитывается разница между определенными и неопределенными частичными высказываниями.

Частичные высказывания могут быть определены при условии уверенности, что определенные признаки  $P$  присущие только некоторым предметам  $S$  данного множества и от-

сутствуют эти признаки в остальных предметах этого множества. В таком случае определенные частичные выражения целесообразно формулировать в форме «Только некоторые S имеют признак P». Слова «только некоторые» и им подобные подчеркивают, что «не все».

Частичные высказывания считаются неопределенными, если есть уверенность, что некоторые признаки P присущи одной части предметов S данного множества и нет уверенности, что эти признаки отсутствуют в остальных предметах этого множества. Тогда такие частичные высказывания формулируются в форме «Некоторые S имеют признак P» или «Некоторые S не имеют признака P». В таком случае слово «некоторые» не означает, что «не все», то есть не исключается, что «все S» имеют (не имеют) признака P.

Третья группа. Ошибки, которые связаны с неправильным трактованием логического содержания сполучников (операторов). В частности, когда путают раздельный сполучник «или ... или» с нераздельным "или" и вывод делается по неправильной схеме в форме:

$$\frac{A \vee B, B}{\neg A} \text{ или } \frac{A \vee B, A}{\neg B}.$$

В последнее время, с целью предотвращения подобных ошибок, в официальных документах, учебной литературе можно встретить комбинированные сполучники «и / или», «та / или». Исходя из определения конъюнкции, нестрогой и строгой дизъюнкции, которые содержатся в литературе по логике, в таких случаях достаточно употребить сполучник «или» – нестрогую дизъюнкцию.

Закключение. Теоретическая база аудита продолжает развиваться, обогащается новыми аспектами, характеристиками, подходами, новыми категориями, которые лежат в основе других теорий, в частности, теории систем, информации, коммуникации, логики и др. Многофункциональность логики, ее методологическая особенность открывают широкое поле для исследования ее прикладного значения в процессе подготовки, проведения и обобщения аудита.

Список использованных источников:

1. Аудит: учебник / [А. А. Петрик, В. А. Зотов, Б. В. Кундицкий и др.]; под общ. ред. проф. А. А. Петрик. – М.: Финансы, 2015. – 498 [6] с.
2. Рудницкий В. С. Организация и методика аудита: учебник / В. С. Рудницкий, С. А. Душко. – М.: УБС НБУ, 2014. – 479 с.
3. Усач Б. Ф. Аудит по международным стандартам / Б. Ф. Усач. М.: Знание, 2005. 247с.
4. Петренко С.М. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: навч.пособ. – [2-е издание] / С. М. Петренко, И. М. Пальцун. – Львов: «Магнолия 2006», 2013. – 520 с.
5. Береков В. Ф. Логика / В. Ф. Береков, Я. С. Яскевич, В. И. Павлюкевич. – Мн.: НТООО «ТетраСистемс». 1997. – 480 с.
6. Гладунський В. Н. Логика. Учебник для студентов высших учебных заведений / В. Н. Гладунський. – Львов: Афиша, 2005. – 320 с.