

УДК 657.63

Л. А. Юдинцева

Вятский государственный агротехнологический университет, г. Киров,
email: youlara777@mail.ru

ИДЕНТИФИКАЦИЯ РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ПРИ АУДИТЕ ПО ЦИКЛАМ

Ключевые слова: аудит, цикл, сегмент аудита, риск существенного искажения, средства контроля

Статья раскрывает особенности выявления и всестороннего анализа рисков существенного искажения экономического субъекта посредством описания процесса аудита в рамках циклического подхода. Представлен авторский подход идентификации указанных рисков при сегментировании информации бухгалтерского учета. Основанный на особенностях деятельности предприятия циклический подход, позволяет выявлять риски существенного искажения при инициировании фактов хозяйственной жизни, что имеет большое значение для изучения и анализа системы внутреннего контроля. Применение идеи сегментирования информации при анализе исследуемого процесса отражает существенные для пользователей данные бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в которых возможны риски, требующие дальнейшей оценки при разработке конкретных аудиторских процедур по существу в каждом исследуемом цикле.

L. A. Yudinseva

Vyatka State Agrotechnological University, Kirov, email: youlara777@mail.ru

IDENTIFICATION OF THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT IN THE AUDIT BY CYCLES

Keywords: audit, cycle, audit segment, risk of material misstatement, controls

The article reveals the features of identifying and comprehensively analyzing the risks of material distortion of an economic entity by describing the audit process within the framework of a cyclical approach. The author's approach to identifying these risks when segmenting accounting information is presented. A cyclical approach based on the specifics of the company's activities allows identifying the risks of material distortion when initiating the facts of economic life, which is of great importance for the study and analysis of the internal control system. The application of the idea of segmentation of information in the analysis of the process under study reflects the significant data for users of the accounting (financial) statements of the audited entity, in which there are possible risks that require further assessment when developing specific audit procedures in essence in each study cycle.

Взаимосвязанная структура сложных хозяйственных процессов деятельности современного экономического субъекта составляет систему функционирования предприятия с делением и сочетанием информационных потоков, обусловленных специфичностью фактов хозяйственной жизни. Взаимообмен информацией между сегментами предприятия устанавливает взаимосвязь хозяйственных операций и определяет сущность специфики финансово-хозяйственной деятельности организации. Идентификация рисков существенного искажения, как основных индикаторов риска клиента, особенно актуальна на этапе предварительного планирования аудита, поскольку позволяет инициировать надежность и стабильность работы систе-

мы внутреннего контроля, являющейся существенным механизмом бесперебойной работы организации. Обследуя данный процесс, аудитор должен получить надежные аудиторские доказательства, свидетельствующие о балансе (дисбалансе) работы данной системы, что в большинстве случаев отражает отношение собственников и руководства аудируемого лица к данным вопросам. Однако методологическая составляющая данного аудиторского процесса требует дальнейших научных исследований в связи с отсутствием законодательного разъяснения отдельных вопросов по изучению компонентов риска существенного искажения в разрезе циклической деятельности предприятия, что обязывает аудиторские организации самосто-

тельно разрабатывать и применять соответствующие аудиторские процедуры, закрепляя данные положения во внутрифирменном стандарте аудита.

Цель исследования

Представить авторский подход анализа рисков существенного искажения на этапе предварительного планирования аудита в разрезе сегментов деятельности предприятия в целях выявления критических зон аудируемого лица и разработке адекватных средств и процедур контроля.

Материал и методы исследования

Материалами исследования являются нормативно-правовая база аудита, взгляды российских ученых на поставленную проблему, собственные исследования автора. Полученные результаты достигнуты посредством использования в работе методов сравнительного анализа и обобщения.

Результаты исследования и их обсуждение

Совокупность фактов хозяйственной жизни, повторяющаяся в течение изучаемого временного промежутка и характеризующую определенную составляющую деятельности организации, принято считать циклом. Каждый цикл или сегмент деятельности предприятия несёт в себе установленную информацию. Несмотря на последовательность непрерывной цепочки процессов, происходящих в каждом сегменте, все циклы деятельности предприятия имеют переходное состояние, отражающее взаимный обмен информацией.

В рамках переосмысления российской модели аудита на основе международных стандартов наиболее востребованным и актуальным на практике является риск-ориентированный подход, позволяющий расставить акценты в области выявления критических точек в функционировании определенных зон деятельности предприятия. Поскольку аудит по циклам (сегментам деятельности) наименее исследован, применение концепции проверки, базирующейся на рисках, актуально и востребовано.

Согласно Международным стандартам аудита [1] ключевым риском аудиру-

емого лица, влияющим на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности и требующим своего выявления на первоначальном этапе аудита, является риск существенного искажения, являющийся производной неотъемлемого риска и риска средств контроля. Оба элемента риска существенного искажения обусловлены понятием «средство контроля». В первом случае (неотъемлемый риск) искажения бухгалтерской информации возможны при допущении отсутствия необходимых средств контроля, во втором случае (риск средств контроля) – при допущении их неэффективной работы. Следовательно, наличие и адекватность работы соответствующих средств контроля обусловлены эффективностью функционирования системы внутреннего контроля экономического субъекта. Поэтому с целью определения дальнейших аудиторских действий в качестве ответа на оцененные риски очень важно проанализировать имеющуюся информацию на предварительном этапе аудита для выявления применяемых средств контроля.

Аудиторское обследование, проводимое в рамках циклического подхода, является достаточно трудоемким, поскольку объектом учета и контроля в данном случае выступает множество элементов, представляющих собой цепочки фактов хозяйственной жизни, отраженных на взаимосвязанных между циклами счетах бухгалтерского учета. Качество формирования необходимого показателя в пределах цикла будет определяться идентификацией достоверной информации в рамках определенной группировки хозяйственных операций, влияющих на итоговый результат, установленный путем детализации источников и областей ее формирования, что является предметом профессионального суждения аудитора. Являясь внешним по отношению к аудитору, риск существенного искажения возникает в финансовой отчетности аудируемого лица до начала проверки [2]. Поэтому наиболее качественной оценке рисков существенного искажения будет способствовать всесторонний анализ причин их появления, которые могут быть следствием внутренних и внешних обстоятельств, способных повлиять на формирование,

фиксацию, обработку и представление информации в отчетных данных. Задача аудитора состоит в оценке и учете уже допущенных рисков при разработке стратегии и снижении их до приемлемого уровня [3]. Поэтому следует разработать комплексное обследование с целью установления различных факторов риска для выявления направлений внутреннего контроля в каждом сегменте учетной информации при условии, что каждый сегмент является открытым для получения новой информации и обмена с другими циклами уже имеющимися сведениями.

Предварительный этап аудита характеризуется определенной долей ограниченности информации, предоставляемой аудируемым лицом. Ознакомление с учетным процессом и направлением деятельности организации возможно в рамках бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента. Преддоговорной этап аудита позволяет сделать определенные выводы, касающиеся начального уровня риска существенного искажения, сформированного путем представления о специфике отрасли, организационной структуре экономического субъекта, организации учетного процесса и наличии положения о внутреннем контроле. Уже на данной стадии проверки возможно выявление и идентификация рисков существенного искажения, которые могут явиться факторами недостоверных данных. Ключевым аспектом этого этапа является сегментирование информации, подлежащей проверке, и перенос возможных рисков в определенную зону цикла с установлением причины, его обусловившей.

Международные стандарты аудита предписывают аудитору формировать аудиторские доказательства посредством установления предпосылок подготовки отчетных данных клиента. В этой связи возникновение рисков существенного искажения следует рассматривать, учитывая данный факт при анализе информации в каждом цикле деятельности предприятия. Определение сопряженной информации в каждом сегменте позволит проанализировать основные предпосылки подготовки учетных сведений клиента и выделить области повышенного внимания, в которых аудито-

ру удалось распознать возможные риски существенного искажения на предыдущем этапе аудита.

Обобщив выводы, полученные по первым двум этапам оценки рисков, аудитору следует установить очаги возможных рисков существенного искажения с целью идентификации средств контроля в отношении каждого элемента системы внутреннего контроля клиента. Поскольку количество и причины появления рисков существенного искажения могут быть различными, аудитору следует упорядочить источники рисков на основе допущения возможной существенности (несущественности) влияния на отчетные данные клиента. Анализ качественного и количественного состава источников предполагаемого риска позволит выявить рисковые области в каждом цикле, являющиеся смежными при формировании учетной информации. Например, любой внешний отраслевой фактор, идентифицированный в качестве источника риска существенного искажения, может явиться причиной несоответствия объема продаж продукции, отраженного документально, сезону года. Принцип обработки учетной информации может быть вероятностью риска существенного искажения вследствие недобросовестного контроля оформления хозяйственных операций. Таким образом, выявление областей риска должно соотноситься со смежными (взаимными) процессами в других информационных циклах деятельности предприятия и способствовать фронтальной проверке соответствующих средств контроля в каждом сегменте. Это позволит аудитору сформировать профессиональное суждение о причинах (случайность, умышленные действия) и характере выявленных рисков существенного искажения (постоянный, аномальный), а также установить наличие (отсутствие) средств контроля в ключевых областях, наиболее подверженных риску.

Поскольку источником риска существенного искажения может явиться любой фактор работы предприятия (например, характер деятельности аудируемого лица, организационная структура бухгалтерии, принцип формирования учетной политики и т.д.), рекомендуется провести ранжирование выявленных ис-

точников по степени значимости рисков событий и их влияния на формирование учетной информации. Это позволит оценить предполагаемый уровень риска существенного искажения по степени значимости выявленного источника в каждом выделенном цикле. Следует заметить, что проведение данного ранжирования не исключает получение противоположного результата: причиной значимого риска может явиться незначимый источник и незначимый риск может быть обусловлен значимым источником. Таким образом, уникальность идентифицированного риска существенного искажения может не определяться ценностью его источника и зависит от применения профессионального суждения аудитора. На данном этапе рекомендуется определить процентное соотношение значимых рисков существенного искажения в общем объеме рассматриваемой совокупности, предположительно ранжировав их на возможные неотъемлемые риски и риски средств контроля. Исследовав предварительную структуру риска существенного искажения в каждом исследуемом цикле, аудитор будет иметь представление о возможных искажениях и их причинах в типовых операциях каждого сегмента информации, что позволит снизить риск необнаружения, предусмотрев и скорректировав планируемые аудиторские процедуры.

Следующим шагом анализа рисков существенного искажения является установление взаимосвязи между выявленными рисками и возможными последствиями формирования достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента. Определяя возможные зоны риска в каждом сегменте подготовки данных, аудитор должен предвидеть детализацию информации по статьям конкретных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности. Анализируя цепочки хозяйственных операций в каждом цикле деятельности предприятия и соотнося выявленные зоны риска, аудитору необходимо определить приоритетные сегменты, попадающие в зоны риска существенного искажения. Это позволит определить соответствующие составляющие риска существенного искажения, характерные для каждого исследуемого

сегмента данных, и выделить существенные показатели отчетности, формирование которых зависит от соответствующих цепочек хозяйственных операций в цикле. Логическое понимание взаимосвязи информации на бухгалтерских счетах в цикле позволит акцентировать внимание на критических участках каждого сегмента учета. В части сомнительной информации для более подробной оценки системы внутреннего контроля рекомендуется протестировать отдельный счет или группу счетов [4].

Утвердив возможные «узкие» зоны вероятного возникновения рисков существенного искажения, аудитор должен проанализировать наличие существующих средств контроля в отношении выявленных рисков в каждом элементе системы внутреннего контроля организации. Данная информация может быть получена путем составления тестовых вопросов для обсуждения с персоналом предприятия или путем процедуры наблюдения за организацией и выполнением процесса обработки информации учетного процесса. Рекомендуется отметить по каждому компоненту системы внутреннего контроля соответствующий уровень выявленного риска существенного искажения, оценить работу средств контроля (эффективная / неэффективная) и сформировать ответные действия, заключающиеся в определении конкретных источников информации, подлежащих дальнейшей проверке на предмет подтверждения (не подтверждения) предполагаемого уровня риска существенного искажения. Как правило, критическими точками каждого цикла можно считать ручной способ обработки информации, отсутствие положения о внутреннем контроле, несвоевременность обработки первичных учетных документов, отсутствие должностных инструкций с четким разделением обязанностей между работниками, халатное отношение к процессу сверки информации и т.д.

Полученные результаты работы средств контроля в каждом цикле позволят сформировать соответствующие выводы о возможных источниках искажения информации по отдельным операциям бухгалтерского учета клиента.

Идентифицированный в каждом установленном цикле предварительный уровень риска существенного искажения может быть скорректирован путем оценки выявленных мер контроля по определенным цепочкам бухгалтерских операций. Поэтому следующим ключевым аспектом аудита будет установление соответствующих средств контроля в разрезе каждого сегмента информации в отношении всех предпосылок подготовки отчетных данных, выделенных на предыдущих этапах. При установлении средств контроля в каждом цикле необходимо не только выявить эффективность работы (эффективно / не эффективно), но и оценить их адекватность работы (действительное использование в учетном процессе). Такие действия аудитора позволят разграничить идентифицированный риск существенного искажения на компоненты, установив границы неотъемлемого риска и риска средств контроля. Соотношение в процентах выявленных компонентов риска существенного искажения будет способствовать пониманию характера и существенности возможных искажений информации. Поэтому предлагается проанализировать выявленные средства контроля в разрезе элементов системы внутреннего контроля по каждой установленной предпосылке подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, а затем ранжировать полученные результаты в разрезе компонентов риска существенного искажения.

Следует заметить, что предварительный уровень риска существенного искажения, установленный на этапе анализа первоначальных данных о деятельности предприятия-клиента, как правило, может быть выше реального, поскольку аудитор определяет все возможные направления появления источников риска, прогнозируя допустимые искажения ввиду отсутствия потенциальных средств контроля в каждой цепочке хозяйственных операций. Необходимо принимать во внимание тот факт, что анализируемые цепочки бухгалтерских записей не обособлены друг от друга, поэтому каждый цикл хозяйственных операций аудируемого лица следует рассматривать как открытую систему, постоянно обменивающуюся информа-

цией с другими смежными сегментами организованного учетного процесса [5]. В связи с этим дальнейшая аудиторская работа может быть построена по одному из следующих направлений:

1. При совпадении установленного предварительно уровня риска существенного искажения с фактическим уровнем – следует проанализировать выявленные средства контроля и установить причины неадекватной работы, уделив особое внимание полученному проценту риска средств контроля. В данном случае при планировании дальнейших аудиторских процедур необходимо считать критической точкой формирование информации бухгалтерского учета, созданной при участии соответствующих средств контроля.

2. В случае превышения предварительного уровня риска существенного искажения над фактическим уровнем – следует принимать во внимание фактический уровень риска и проанализировать эффективность работы средств контроля с точки зрения выявления, устранения и предотвращения появления искажений. В этом случае при планировании дальнейших аудиторских процедур целесообразно применить прием аудиторской выборки, акцентируя внимание на сегментах бухгалтерской информации с возможными искажениями вследствие неэффективной работы выявленных средств контроля.

3. Если фактический уровень риска существенного искажения превышает предварительный уровень – следует рассматривать причины возникновения неотъемлемого риска (полное отсутствие средств контроля) и риска средств контроля (неэффективная работа средств контроля). При планировании дальнейших аудиторских процедур показана сплошная проверка всех цепочек хозяйственных операций каждого выделенного сегмента информации по контрольным точкам, установленным на предварительном этапе аудита.

Таким образом, планирование дальнейших аудиторских действий должно быть основано на фактическом уровне идентифицированного риска существенного искажения, выявленного с учетом полученных доказательств при учете профессионального суждения аудитора.

Ответные действия должны быть разработаны в отношении установленных и прогнозируемых средств контроля в выделенных сегментах аудита. Работы по планированию дальнейшей проверки должны учитывать идентифицированные критические зоны в каждом цикле, поскольку любой сегмент деятельности предприятия-клиента не обособлен, а связан конструктивно со смежными участками ввода, обработки и формирования учетных данных.

Выводы

Концепция аудита, базирующегося на риске, в настоящее время считается актуальной и вполне оправданной, поскольку идентификация критических зон работы предприятия-клиента на подготовительном этапе проверки позволяет сосредоточить внимание аудитора на областях повышенного риска, где вероятность искажения информации существенна. Поэтому поиск путей предотвращения и минимизации рисков событий, заключающихся в повышении надежности системы внутреннего контроля, оценке действий персонала на разных этапах ведения учетного процесса, разработке и внедрению средств и процедур контроля являются ключевой целью собственников и руководства экономических субъектов. Инструментом достижения

аналогичных целей в аудите становится разработка и использование прогрессивных методов и приемов проверки, позволяющих получить достаточные надлежащие доказательства, подтверждающие или опровергающие наличие существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента. Основанный на классификации фактов хозяйственной жизни по основным сегментам деятельности предприятия, циклический аудит имеет большое значение при выявлении и оценке рисков существенного искажения. Сегментирование цепочек хозяйственных операций и анализ их взаимосвязи позволяет идентифицировать элементы, наиболее подверженные рискам, среди которых целесообразно выделить неотъемлемый риск и риск средств контроля с целью выявления разработанных средств контроля или формирования умышленных действий, ведущих к искажению бухгалтерской информации. Многогранность и сложность применения циклического подхода в аудите требует дальнейшего исследования ввиду отсутствия законодательной базы в части методики обследования, что требует применения профессионального суждения аудитора и использование самостоятельно разработанных методов и приемов, отраженных в соответствующих внутрифирменных стандартах аудита.

Библиографический список

1. Приказ Минфина РФ от 09.01.2019 г. № 2н «О введении в действие Международных стандартов аудита на территории Российской Федерации». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/document/> (дата обращения: 30.10.2021).
2. Нестеров В.Н., Горячева Д.И. Модели оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок в целях разработки аудиторских процедур // Казанский экономический вестник. 2019. № 6 (44). С. 61-67.
3. Дейнега В.Н., Куракова С.В. Влияние метода оценки риска необнаружения на снижение риска существенного искажения финансовой отчетности // Теория и практика общественного развития. 2017. № 4. С. 58-61.
4. Юдинцева Л.А. Разработка основных этапов аудита эффективности системы внутреннего контроля клиента // Аудитор. 2017. Т. 3. № 5. С. 10-17.
5. Юдинцева Л.А. Методические особенности организации и проведения аудиторского обследования цикла продаж // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 21 (411). С. 46-64.