

4.6. МЕТОДИКА ОЦЕНКИ АУДИТОРСКОГО РИСКА НА ОСНОВЕ КОНЦЕПЦИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК МНОГОУРОВНЕВОЙ СИСТЕМЫ

Шурчкова И. Б., к.э.н., доцент кафедры
«Экономический анализ и учет»

ФГБОУ ВПО «Рязанский государственный
радиотехнический университет»

В статье рассматривается методика оценки аудиторского риска, основанная на концепции аудиторской деятельности как многоуровневой системы. Обоснованы новации в оценке неотъемлемого и контрольного рисков, предложен тест оценки результатов оказания услуг аудиторскими организациями на основе факторов консолидации уровней услуг. Изложенные автором новые методические подходы позволяют повысить качество оценки аудиторского риска за счет повышения точности оценки неотъемлемого риска и объективности оценки контрольного риска.

В современных условиях инновационного развития экономики постоянно возрастают требования к аудиту и к профессии аудитора, что, в свою очередь, требует выдвижения новых научных концепций аудита и критического анализа существующих, в частности, связанных с оценкой аудиторского риска. Определение аудиторского риска представляет собой важнейшую задачу, поскольку степень риска напрямую связана с качеством аудиторской проверки.

Анализ специальной литературы, посвященной оценке аудиторского риска, показывает, что в настоящее время:

- не рассматривается единым блоком информация о результатах предшествующих услуг, оказываемых аудиторскими организациями, что не позволяет получить комплексную оценку результатов предшествующих услуг;
- не существует единого подхода к оценке неотъемлемого риска, а именно: результаты предшествующих услуг включаются или не включаются в состав теста оценки неотъемлемого риска;
- оценка контрольного риска имеет однонаправленность, ориентированную только на оценку системы внутреннего контроля аудируемого лица. Отсутствие комплексного подхода приводит к прямой зависимости результатов оценки контрольного риска от субъективного мнения аудитора, что, в свою очередь, может явиться причиной искажения контрольного риска.

Концепция аудиторской деятельности как многоуровневой системы [14, с. 216; 15, с. 20; 16, с. 28] раскрывает механизм информационного взаимодействия отдельных видов услуг, оказываемых аудиторскими организациями, применение которого сопровождается синергетическим эффектом и служит источником повышения объективности профессионального суждения аудитора. На ее основе сформирована обобщенная модель многоуровневой системы аудиторской деятельности, постулаты и основной принцип многоуровневой системы аудиторской деятельности, которые раскрывают новые объективно существующие свойства, а также свойства прикладного характера,

важнейшим из которых является инновационный подход к оценке аудиторского риска.

Основой обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности являются услуги, разрешенные к применению в соответствии с нормативно-правовым регулированием отечественного аудита (табл. 1). В данной таблице отражено позиционирование услуг, предоставляемых аудиторскими организациями, как элементов и компонентов многоуровневой системы аудиторской деятельности. При этом последовательность размещения компонентов системы в табл. 1 отражает иерархию их взаимодействия. Понимание этой иерархии возможно на основе условной группировки компонентов по четырем направлениям: уровни формирования отчетности (1, 2); уровни подтверждения отчетности (3, 4, 5); уровень оценки эффективности деятельности (6); уровень формирования компетенций аудитора (7).

Обобщенная модель многоуровневой системы аудиторской деятельности представлена в [16, с. 29]. В табл. 2 приведена матрица факторов консолидации уровней услуг, сгруппированных исходя из порядка их взаимодействия как компонентов многоуровневой системы аудиторской деятельности [16, с. 29].

Обобщенную модель многоуровневой системы аудиторской деятельности образуют уровни услуг и взаимосвязи между ними, представленные факторами консолидации. Категория «уровень услуг» – это совокупность услуг, оказываемых аудиторскими организациями и объединенных индивидуальной характерной миссией. Под миссией уровня услуг понимается главная цель, определяющая его назначение. Миссия уровня услуг отражена в его названии.

Под факторами консолидации уровней услуг подразумеваются выводы по результатам оказания услуг, а также логические операторы и другая информация (например, отдельные аспекты влияния нормативно-правовой базы). Факторы консолидации подразделяются на прямые (поэлементные и интегральные) и косвенные (поэлементные и интегральные) в соответствии с возможными видами взаимосвязей между уровнями услуг. Факторы консолидации прямого действия представляют собой результаты оказания услуг аудиторскими организациями и являются непосредственно информационной базой взаимосвязанных уровней услуг. При этом прямые поэлементные факторы консолидации находят отражение в рабочих документах и отчетах по ходу и результатам оказания услуг, а интегральные факторы консолидации представляют собой выводы, приводимые в аудиторском заключении. Косвенные факторы консолидации не относятся к информационной базе взаимосвязанных уровней услуг как к таковой, а являются фактически условиями косвенного влияния аспектов нормативно-правовой базы, в т.ч. числе юридических и этических норм.

Понятие среды, в которой осуществляется деятельность аудируемого лица (экономического субъекта), и понятие среды для обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности отличаются, т.к. относятся к различным субъектам.

Характеристика среды, в которой осуществляется деятельность экономического субъекта, приведена в ФП(С)АД № 8 «Понимание деятельности аудируемого

лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [3]. Среда, в которой осуществляется деятельность аудируемого лица, в соответствии с данным стандартом не разделяется на внешнюю и внутреннюю, а представлена внешними и внутренними факторами.

Для обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности, которая является открытой системой, понятие внешней среды является неотъемлемым, что предопределяет существование понятия и внутренней среды.

Таблица 1

СТРУКТУРИРОВАНИЕ УСЛУГ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО КОМПОНЕНТАМ И ЭЛЕМЕНТАМ МНОГОУРОВНЕВОЙ СИСТЕМЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

№ п/п	Компоненты системы	Элементы системы	Ссылки на источники
1	Модифицированный уровень аудиторсинга	Постановка, восстановление, ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	п.1 ч.7 ст.1[1]
		Постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций	п.2 ч.7 ст.1[1]
		Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	п.6 ч.7 ст.1[1]
		Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и деклараций организацией (модификация)	—
2	Уровень оценочной деятельности	Оценочная деятельность	п.7 ч.7 ст.1[1]
3	Уровень аудита	Обязательный аудит	ст.5 [1]
		Инициативный аудит (комплексный)	—
4	Уровень сопутствующих услуг	Сопутствующие услуги (обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации)	ч.4 ст.1 [1], [4]
		Инициативный тематический аудит (аудит отдельной части отчетности)	[8]
		Услуги по специальным заданиям (аудит отчетности, составленной по специальным правилам)	[7, 8]
5	Уровень консалтинга	Бухгалтерское консультирование	п.1 ч.7 ст.1 [1]
		Налоговое консультирование	п.2 ч.7 ст.1 [1]
		Консультирование по правовым вопросам, представление интересов доверителя и т.д.	п.5 ч.7 ст.1 [1]
6	Уровень анализа и планирования деятельности	Анализ финансово-хозяйственной деятельности, экономическое и финансовое консультирование	п.3 ч.7 ст.1 [1]
		Управленческое консультирование	п.4 ч.7 ст.1 [1]
		Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов	п.8 ч.7 ст.1 [1]

№ п/п	Компоненты системы	Элементы системы	Ссылки на источники
7	Модифицированный уровень научно-просветительской деятельности	Научно-исследовательские и экспериментальные работы в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов	п.9 ч.7 ст.1 [1]
		Обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью	п.10 ч.7 ст.1 [1]
		Нормативно-правовая база аудиторской деятельности, внутрифирменные стандарты, информационные технологии (модификация)	—

Принципиальным для нашего исследования является понимание сущности внешней среды для обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности. Поскольку факторы консолидации характеризуют взаимосвязи между компонентами системы и представляют ее внутреннюю среду, то они не могут выступать и компонентами внешней среды многоуровневой системы аудиторской деятельности, т.е. не могут быть одновременно в двух средах. Откуда следует, что внешняя среда обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности должна представлять собой деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, за исключением результатов ранее оказанных услуг аудиторскими организациями (факторов консолидации прямого действия). Таким образом, под внешней средой обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности следует понимать источники информации о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется (включая систему внутреннего контроля), за исключением источников информации, представляющих собой результаты услуг, ранее оказанных аудиторскими организациями.

Внутренняя среда обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности характеризуется факторами консолидации между уровнями услуг. Ее образуют факторы консолидации, часть которых выделена из состава внешних факторов, представленных в ФП(С)АД № 8 (являющихся результатами оказания услуг аудиторскими организациями, т.е. факторами консолидации прямого действия), а также вновь введенные факторы консолидации прямого и косвенного действия (поэлементные и интегральные и др.). Понятие «внутренняя среда» не имеет отношения к обобщенной модели системы аудиторской деятельности в целом (как это имеет место для понятия «внешняя среда»), а относится только к отдельному уровню услуг, т.е. к конкретной услуге, и представляет собой совокупность факторов консолидации, действующих на конкретную услугу.

Матрица (табл.2) является основой для проведения анализа стандартов аудиторской деятельности на предмет наличия в них информации, которую можно идентифицировать как факторы консолидации.

Таких стандартов три:

- ФП(С)АД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

- ФП(С)АД № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация» [5];
- ФП(С)АД № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта» [6].

Уместно отметить, что введение категории «факторы консолидации уровней услуг» вызвано необходимостью идентификации взаимосвязей отдельных уровней услуг (компонентов) внутри системы на фоне факторов ее внешней среды, а также для удобства введения новых понятий, описывающих взаимодействие отдельных уровней услуг, таких как объективные, субъективные, поэлементные, интегральные, прямые, косвенные и т.д. взаимодействия. При этом факторы внешней среды системы представляют собой деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, за исключением результатов ранее оказанных услуг аудиторскими организациями (факторов консолидации прямого действия).

ФП(С)АД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» является основой для идентификации факторов консолидации.

Таблица 2

МАТРИЦА ФАКТОРОВ КОНСОЛИДАЦИИ УРОВНЕЙ УСЛУГ, СГРУППИРОВАННЫХ ИСХОДЯ ИЗ ПОРЯДКА ИХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ КАК КОМПОНЕНТОВ МНОГОУРОВНЕВОЙ СИСТЕМЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Номер компоненты	Наименование уровней услуг	Номер компоненты					
		1	2	3	4	5	6
Уровни (компоненты) формирования отчетности							
1	Модифицированный уровень аутсорсинга	—	EF ₁₂	EF ₁₃ FI ₁₃	EF ₁₄ FI ₁₄	EF ₁₅	EF ₁₆
2	Уровень оценочной деятельности	EF ₂₁	—	EF ₂₃	EF ₂₄	EF ₂₅	EF ₂₆
Уровни (компоненты) подтверждения отчетности							
3	Уровень аудита	EF ₃₁ FI ₃₁	—	—	EF ₃₄ FI ₃₄	EF ₃₅ FI ₃₅	EF ₃₆
4	Уровень сопутствующих услуг	EF ₄₁ IF ₄₁	—	EF ₄₃ IF ₄₃	—	EF ₄₅ IF ₄₅	EF ₄₆
5	Уровень консалтинга	EF ₅₁	—	EF ₅₃	EF ₅₄	—	—
Уровень (компонент) оценки эффективности деятельности							
6	Уровень анализа и планирования деятельности (бизнеса)	EF ₆₁	—	—	—	—	—
Уровень (компонент) формирования компетенций аудитора							
7	Модифицированный уровень научно-просветительской деятельности	FI ₇₁	FI ₇₂	FI ₇₃	FI ₇₄	FI ₇₅	FI ₇₆

Пояснения к табл. 2:

EF_{ij} – поэлементный фактор консолидации прямого действия уровня «i» на уровень «j»;

IF_{ij} – интегральный фактор консолидации прямого действия уровня «i» на уровень «j»;

FI_{ij} – фактор консолидации косвенного действия уровня «i» на уровень «j»,

где i, j = 1, 2, ...7.

Обозначения:

EF - поэлементный фактор (elementwise factor);

IF - интегральный фактор (the integral factor);

FI - фактор косвенного действия (the factor of indirect actions).

В табл. 3 представлены факторы консолидации, выделенные из состава внешних факторов среды, в которой осуществляется деятельность аудируемого лица, в табл. 4 – вновь введенные факторы консолидации. Факторы консолидации в табл. 3 и табл. 4 представлены для уровня сопутствующих услуг, например, для налогового аудита.

Следует отметить, что факторы консолидации, представленные в табл. 3, имеют место, если организации, оказывающие данные услуги, являются аудиторскими. Например, если организации, оказывающие экономическому субъекту юридические услуги или услуги по оценочной деятельности, не являются аудиторскими, то информацию по результатам направления запросов таким организациям следует отнести к внешней среде системы, а не к факторам консолидации (представляющим внутреннюю среду системы), поскольку факторы консолидации «генерируются» только с уровнем услуг, оказываемых аудиторскими организациями.

Обоснованность выделения из ФП(С)АД № 8, ФП(С)АД № 25 и ФП(С)АД № 32 факторов, интерпретируемых нами как факторы консолидации прямого действия, подтвердим комментариями.

Комментарий по п. 1 табл. 3.

Согласно п. 7 ФП(С)АД № 8, кроме процедур оценки рисков, предусмотренных п. 6 данного ФП(С)АД (запросов в адрес руководства или сотрудников аудируемого лица; аналитических процедур; наблюдения и инспектирования), аудитор выполняет прочие аудиторские процедуры, позволяющие получить информацию, которая может оказаться полезной при выявлении рисков существенного искажения. Например, аудитор может рассмотреть целесообразность направления запросов в адрес организаций, оказывающих аудируемому лицу юридические услуги или услуги по оценочной деятельности.

Отметим, что в случае если организации, оказывающие аудируемому лицу юридические услуги, являются аудиторскими организациями, то информация по результатам направления запросов в адрес этих организаций представляет собой поэлементные факторы консолидации EF₅₄.

Комментарий по п. 2 табл. 3.

В соответствии со ст. 6 Закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» [2], право на проведение оценки объекта оценки является безусловным и не зависит от установленного законодательством РФ порядка осуществления государственного статистического учета и бухгалтерского учета и отчетности. Данное право распространяется и на проведение повторной оценки объекта оценки. Результаты проведения оценки объекта оценки могут быть использованы для корректировки данных бухгалтерского учета и отчетности.

Если организации, оказывающие аудируемому лицу услуги по оценочной деятельности, являются аудиторскими организациями, то информация по результатам направления запросов в адрес таких организаций представляет собой поэлементные факторы

консолидации **EF₂₄**.

Следует подчеркнуть, что если организации, оказывающие аудируемому лицу юридические услуги или услуги по оценочной деятельности, не являются аудиторскими, то информацию по результатам направления запросов таким организациям следует отнести к внешней среде системы, а не к факторам консолидации, «генерируемым» с уровней услуг и представляющим внутреннюю среду системы. При этом доверие к аудиторским организациям значительно выше.

Таблица 3

ФАКТОРЫ КОНСОЛИДАЦИИ, ВЫДЕЛЕННЫЕ ИЗ СОСТАВА ВНЕШНИХ ФАКТОРОВ СРЕДЫ, В КОТОРОЙ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

№ п/п	Содержание внешнего фактора	Ссылки на источники	Факторы консолидации
1	Информация по результатам направления запросов в адрес организаций, оказывающих аудируемому лицу юридические услуги	п. 7 ФП(С)АД № 8	Если организация является аудиторской: EF₅₄
2	Информация по результатам направления запросов в адрес организаций, оказывающих аудируемому лицу услуги по оценочной деятельности	п. 7 ФП(С)АД № 8	Если организация является аудиторской: EF₂₄
3	Информация, полученная в ходе предыдущего аудита	п. 11 ФП(С)АД № 8	Ретроспективные: EF₃₄, IF₃₄
4	Информация, полученная из опыта оказания других аудиторских услуг для аудируемого лица, в частности, работ по обзорной проверке промежуточной финансовой информации	п. 12 ФП(С)АД № 8	EF₄₄, IF₄₄ (в т.ч. ретроспективные)
5	Информация по результатам определения значимости деятельности специализированной организации для аудируемого лица (фиксирование и обработка хозяйственных операций без авторизации хозяйственных операций и составления отчетности)	п.п. 4, 5 ФП(С)АД № 25	Если специализированная организация является аудиторской: EF₁₄
6	Информация по результатам определения значимости деятельности специализированной организации для аудируемого лица (проведение хозяйственных операций и составление отчетности)	п.п. 4, 5 ФП(С)АД № 25	Если специализированная организация является аудиторской: EF₁₄
7	Информация по результатам ознакомления с заключением, составленным аудитором специализированной организации	п. 6 ФП(С)АД № 25	Если специализированная организация является аудиторской: EF₁₄
8	Информация по результатам оценки определенных видов внеоборотных активов, например, земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства	п.п. б), г) п. 5; п.п. а) п. 6 ФП(С)АД № 32	EF₂₄
9	Информация по результатам разъяснений условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов	п.п. б), г) п. 5; п.п. а) п. 6 ФП(С)АД № 32	EF₅₄

Комментарий по п. 3 табл. 3. Пункт 11 ФП(С)АД № 8 предусматривает, что в случае, если аудитор намеревается использовать информацию о деятельности аудируемого лица и его среде, собранную в предыдущие периоды, аудитор должен определить, не произошли ли изменения, которые могут оказать влияние на актуальность такой информации для текущего аудита. При повторяющихся аудитах опыт, полученный в ходе предыдущего аудита, способствует лучшему пониманию деятельности аудируемого лица.

В частности, аудиторские процедуры, выполненные в ходе предыдущих аудитов, обычно позволяют получить аудиторские доказательства в отношении организационной структуры и средств контроля аудируемого лица, а также информацию об имевших место в прошлом искажениях и о том, были ли они своевременно исправлены. Все это помогает аудитору при оценке рисков существенного искажения во время текущего аудита. Однако такая информация может стать неуместной для текущего аудита вследствие изменений, произошедших в деятельности аудируемого лица и его среде. Поэтому аудитор должен направить соответствующие запросы и выполнить прочие уместные аудиторские процедуры, в том числе сквозные проверки, с целью выявления возможных изменений, способных оказать влияние на актуальность такой информации.

Отсюда, информация, полученная в ходе предыдущего аудита, формирует ретроспективные факторы консолидации: **EF₃₄, IF₃₄**, которые «генерируются» с уровня аудита.

Комментарий по п. 4 табл. 3. В соответствии с п. 12 ФП(С)АД № 8, аудитором принимается во внимание прочая информация, если она уместна для текущего аудита, в частности та, которая была собрана при решении вопроса о заключении договора с аудируемым лицом или продолжении сотрудничества с ним, или информация, полученная из опыта оказания других аудиторских услуг для аудируемого лица, в частности работ по обзорной проверке промежуточной финансовой информации.

Откуда следует, что информация, полученная из опыта оказания других аудиторских услуг для аудируемого лица, в частности, работ по обзорной проверке промежуточной финансовой информации относится к факторам консолидации **EF₄₄**, которые «генерируются» с уровня сопутствующих услуг на уровне сопутствующих услуг как результаты услуг, оказываемых аудиторскими организациями, разнесенные во времени, но относящиеся к проверяемому периоду.

Комментарий по п. 5, 6 табл. 3. В п. 4 ФП(С)АД № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация» констатируется, что если услуги, оказываемые специализированной организацией, ограничиваются фиксированием и обработкой хозяйственных операций, а аудируемое лицо сохраняет за собой право на авторизацию хозяйственных операций и составление отчетности, можно ожидать, что аудируемое лицо самостоятельно осуществляет достаточно эффективные подходы и процедуры внутри своей организации. Если специализированная организация сама проводит операции и составляет отчетность аудируемого лица, такое лицо может полагаться на подходы и процедуры специализированной организации.

В свою очередь, п. 5 ФП(С)АД № 25 предусматривает, что в ходе изучения аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, аудиторю следует определить значимость деятельности специализированной организации для аудируемого лица и аудита. С этой целью аудиторю необходимо (если это уместно) рассмотреть:

- а) характер услуг, предоставляемых специализированной организацией;
- б) условия договора и особенности взаимоотношений между аудируемым лицом и специализированной организацией;
- в) уровень взаимодействия системы внутреннего контроля аудируемого лица с системами учета и контроля специализированной организации;
- г) средства внутреннего контроля аудируемого лица, имеющие отношение к деятельности специализированной организации (средства контроля за обработкой хозяйственных операций специализированной организацией и анализ аудируемым лицом рисков, связанных с использованием услуг специализированной организации, и способов минимизации таких рисков);
- д) возможности специализированной организации и ее финансовую стабильность, в т.ч. последствия возможной несостоятельности или прекращения ее деятельности в отношении аудируемого лица;
- е) сведения о специализированной организации;
- ж) сведения об используемых специализированной организацией средствах контроля, применяемых в компьютерных системах обработки данных.

Отсюда следует, что если специализированная организация является аудиторской организацией, то информация по результатам определения значимости такой организации для аудируемого лица (фиксирование и обработка хозяйственных операций без авторизации хозяйственных операций и составления отчетности, либо проведение хозяйственных операций и составление отчетности) относится к поэлементным факторам консолидации **EF₁₄** (поскольку специализированная организация является аутсорсером аудируемого лица).

Комментарий по п. 7 табл. 3. Согласно п. 6 ФП(С)АД № 25, аудитор также рассматривает информацию, содержащуюся в аудиторских заключениях, подготовленных аудиторами специализированной организации, внутренними аудиторами или контролирующими органами, в качестве источника сведений о надежности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля специализированной организации. Если аудитор аудируемого лица использует заключение аудитора специализированной организации, ему необходимо навести справки относительно профессиональной компетентности последнего, опыта работы и членства в профессиональных аудиторских объединениях.

Отсюда, информация по результатам ознакомления с заключением, составленным аудитором специализированной организации, являющейся аудиторской организацией, формирует поэлементные факторы консолидации **EF₁₄**. В этом случае заключение является самоконтролем деятельности специализированной организации по оказанию услуги на уровне аутсорсинга.

Комментарий по п. 8, 9 табл. 3. В соответствии с п. 5 ФП(С)АД № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта», эксперт может быть:

- а) привлечен аудируемым лицом по договору к участию в выполнении задания;
- б) привлечен аудитором по договору к участию в выполнении задания;

- в) сотрудником аудируемого лица;
- г) сотрудником аудитора.

В п. 6 ФП(С)АД № 32 указывается, что при ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и выполнении дальнейших аудиторских процедур аудиторю может потребоваться получить (с помощью аудируемого лица или самостоятельно) аудиторские доказательства в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта. Такая потребность может возникнуть, например, при:

- а) оценке определенных видов внеоборотных активов, например, земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;
- б) определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
- в) определении финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);
- г) определении степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет несколько отчетных периодов (носит долгосрочный характер);
- д) уяснении условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.

Отсюда, информация по результатам, например, оценки определенных видов внеоборотных активов (земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства) является поэлементными факторами консолидации **EF₂₄**, а информация по результатам разъяснений условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов – поэлементными факторами консолидации **EF₅₄**, если для оказания данных услуг эксперт привлекается аудиторской организацией или является сотрудником аудитора (п.п. б), в) п. 5 ФП(С)АД № 32).

Если информация является результатом работы эксперта, привлеченного хозяйствующим субъектом или сотрудником аудируемого лица (п.п. а), г) п. 5 ФП(С)АД № 32), то такую информацию следует отнести соответственно к внешним и внутренним факторам среды, в которой осуществляется деятельность экономического субъекта.

Вновь введенные факторы консолидации, представленные в табл. 4, не требуют детализации, за исключением отдельных комментариев относительно факторов консолидации с модифицированного уровня аутсорсинга (**EF₁₄**). Фактором консолидации, «генерируемым» модифицированным уровнем аутсорсинга является бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая может быть подготовлена не только аутсорсером, но и самим аудируемым лицом.

Таблица 4

ВНОВЬ ВВЕДЕННЫЕ ФАКТОРЫ КОНСОЛИДАЦИИ

№ п/п	Факторы консолидации	Характеристика факторов консолидации
1	EF₁₄	Информация, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) налоговой отчетности, подготовленной аудируемым лицом или аутсорсером, являющимся аудиторской организацией (а также информация по результатам оказания услуг по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского и налогового учета и др).

№ п/п	Факторы консолидации	Характеристика факторов консолидации
2	FI_{14}	Косвенный фактор консолидации «фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки» (логический оператор), информирующий о запрете проведения проверки в силу нарушения принципа независимости (п. 4 ч. 1 ст. 8 Закона № 307-ФЗ)
3	EF_{24}	Информация по результатам оценки объектов оценки (в отчетном периоде), в т.ч. информация ретроспективного плана (в предшествующих отчетных периодах)
4	EF_{34}	Информация по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (обязательный аудит или инициативный комплексный аудит), в т.ч. информация ретроспективного плана (в предшествующих отчетных периодах)
5	EF_{34}	Информация по результатам аудита общего аудита (обязательный аудит или инициативный комплексный аудит), в т.ч. информация ретроспективного плана (за предшествующие отчетные периоды)
6	EF_{44}	Информация по результатам аудита отдельной части отчетности, в т.ч. информация ретроспективного плана (в предшествующих отчетных периодах)
7	IF_{44}	Информация, содержащаяся в аудиторском заключении по результатам аудита отдельной части отчетности, в т.ч. информация ретроспективного плана (в предшествующих отчетных периодах)
8	EF_{44}	Информация по результатам аудита отчетности, составленной по специальным правилам, в т.ч. информация ретроспективного плана (в предшествующих отчетных периодах)
9	IF_{44}	Информация по результатам аудита отчетности, составленной по специальным правилам, в т.ч. информация ретроспективного плана (в предшествующих отчетных периодах)
10	EF_{54}	Информация по результатам оказания бухгалтерского и (или) налогового консультирования, консультирования по правовым вопросам, представления интересов доверителя в досудебном и (или) судебном разбирательстве и др. (в отчетном периоде), в т.ч. информация ретроспективного плана (за предшествующие отчетные периоды)
11	FI_{74}	Содержание нормативно-правовой базы аудиторской деятельности, в т.ч. внутрифирменных стандартов по налоговому аудиту

Данные, приведенные в табл. 3 и табл. 4, являются основой предложенной инновационной методики оценки аудиторского риска и создания теста «Оценка результатов оказания услуг аудиторскими организациями (по факторам консолидации)». Данный тест представляет собой результаты интегральной оценки факторов консолидации, сгруппированных по трем направлениям:

- результаты проведения аудита (ретроспективного плана);
- результаты оказания сопутствующих услуг (в т.ч. ретроспективного плана);
- результаты оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью (в т.ч. ретроспективного плана).

Оценка проводится на основе профессионального суждения аудитора путем оценки каждого показателя как «высокий», «средний», «низкий». Данный тест рекомендуется для двойного применения и может ис-

пользоваться как дополнительная аудиторская процедура при экспресс-анализе, а также при оценке контрольного риска, как дополнительный фактор его комбинированный оценки.

Уточнение подходов к оценке аудиторского риска основано на понимании среды обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности и касается, в частности, оценки неотъемлемого риска и контрольного риска.

Как показано выше, факторы консолидации характеризуют взаимосвязи между компонентами системы и составляют ее внутреннюю среду (как результаты оказания услуг аудиторскими организациями). В связи с этим, факторы консолидации не могут являться компонентами внешней среды системы, поскольку они не могут относиться к двум средам одновременно. Следовательно, внешняя среда обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности должна представлять собой деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, за исключением результатов ранее оказанных услуг аудиторскими организациями (факторов консолидации прямого действия).

Таким образом, можно сделать следующие выводы.

1. Факторы, интерпретируемые нами как факторы консолидации, не рассматриваются единым блоком в виде самостоятельного теста при оценке аудиторского риска, что не позволяет получить комплексную оценку исходной информации о результатах предшествующих услуг, оказываемых аудиторскими организациями;
2. Существуют два подхода к оценке неотъемлемого риска. При первом из них в тест оценки неотъемлемого риска включаются факторы, интерпретируемые нами как факторы консолидации прямого действия, а именно «результаты предыдущего аудита и оказания сопутствующих услуг» [13, с. 106; 9, с. 45 и др.].

При втором подходе (который совпадает с нашим мнением) результаты оказания услуг аудиторскими организациями не включаются в тест оценки неотъемлемого риска [12, с. 89; 11, с. 269 и др.]. Обоснованием такого подхода является то, что неотъемлемый риск является функцией предприятия и его экономической среды и существует независимо от факта проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, т.е. результаты услуг, ранее оказанных аудиторскими организациями, не являются аспектами неотъемлемого риска как такового.

Информация о деятельности экономического субъекта и среде, в которой она осуществляется, содержит компоненты неотъемлемого риска. Исходя из системного подхода, факторы консолидации характеризуют взаимосвязи между компонентами системы и представляют ее внутреннюю среду, следовательно, они не могут выступать и компонентами внешней среды многоуровневой системы аудиторской деятельности, т.е. не могут быть одновременно в двух средах. Таким образом, «результаты предыдущего аудита и оказания сопутствующих услуг» не должны включаться в состав теста неотъемлемого риска, поскольку они могут привести к искажению оценки неотъемлемого риска. По нашему мнению, учет данных выводов позволяет повысить точность оценки аудиторского риска в целом;

3. Оценка контрольного риска ориентирована только на оценку системы внутреннего контроля аудируемого лица,

что приводит к прямой зависимости результатов оценки контрольного риска от субъективного мнения аудитора, что, в свою очередь, может явиться причиной искажения контрольного риска.

Наиболее распространенной является модель, в которой аудиторский риск (DAR) представлен произведением его элементов: неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения. Предварительная модель аудиторского риска, описываемая в специальной литературе по аудиту, имеет вид:

$$DAR = IR \times CR \times DR,$$

где **DAR** – приемлемый аудиторский риск (desired audit risk);

IR – неотъемлемый риск (internal risk);

CR – контрольный риск (control risk);

DR – риск необнаружения (detection risk).

Приемлемый аудиторский риск - это степень готовности аудитора признать, что отчетность может содержать значимые ошибки после того, как уже завершен аудит и было выдано аудиторское заключение. Аудиторский риск считается приемлемым на уровне 5-10% [10, с. 127].

Применение системного подхода позволяет повысить точность оценки аудиторского риска путем переориентации применения результатов «предыдущего аудита и оказания сопутствующих услуг» с оценки неотъемлемого риска на оценку контрольного риска (без включения этих результатов в состав аспектов контрольного риска). Для этого необходимо:

- ввести тест «Оценка результатов оказания услуг аудиторскими организациями (по факторам консолидации)»;
- исключить из процедур тестирования неотъемлемого риска результаты услуг, ранее оказанных аудиторскими организациями (факторы консолидации прямого действия);
- использовать при оценке контрольного риска комбинированную оценку системы внутреннего контроля аудируемого лица путем ее сопоставления с оценкой результатов услуг, ранее оказанных аудиторскими организациями (по факторам консолидации).

Комбинированная оценка контрольного риска может быть реализована на основе аналитического выражения:

$$DAR = IR \times CR_{\Sigma} \times DR$$

$$CR_{\Sigma} = CR, \text{ если } CR > CR_0$$

$$CR < CR_{\Sigma} \leq CR_0, \text{ если } CR < CR_0$$

где **CR_Σ** - суммарный (комбинированный) контрольный риск;

CR₀ - исходный контрольный риск (по факторам консолидации).

Исходный контрольный риск является результатом интегральной оценки по тесту «Оценка результатов оказания услуг аудиторскими организациями (по факторам консолидации)». Исходный контрольный риск, по нашему мнению, это функция подтверждения уровня достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Контрольный риск – это косвенная функция подтверждения уровня достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Таким образом, по своей сущности **CR** и **CR₀** идентичны. В связи с этим, сопоставление значений **CR** и **CR₀** является

корректным. Возможные варианты сопоставления **CR** и **CR₀** в общем случае представлены в табл. 5.

Таблица 5

ОЦЕНКА СТЕПЕНИ ДЕТАЛИЗАЦИИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

№ п/п	CR, %	CR ₀ , %	Соотношения CR и CR ₀	Комментарий
1	0-30	0-30	низкий	Не требуется детальной проверки
2	0-30	30-70	низкий / средний	Не требуется детальной проверки
3	0-30	70-100	низкий / высокий	Требуется детальная проверка
4	30-70	0-30	средний / низкий	Не требуется детальной проверки
5	30-70	30-70	средний	Не требуется детальной проверки
6	30-70	70-100	средний / высокий	Требуется детальная проверка
7	70-100	0-30	высокий / низкий	Требуется детальная проверка
8	70-100	30-70	высокий / средний	Требуется детальная проверка
9	70-100	70-100	высокий	Требуется детальная проверка

Если тенденции значений **CR** и **CR₀** однонаправлены, например, **70% < CR < 100%** (высокий) и **70% < CR₀ < 100%** (высокий), то это говорит о том, что оценка результатов оказания услуг аудиторскими организациями является подтверждением того, что система внутреннего контроля аудируемого лица от 70 до 100% ошибок, допущенных бухгалтерией, не обнаруживает.

Если тенденции значений **CR** и **CR₀** имеют разное направление, например, **30% < CR < 70%** (средний) и **70% < CR₀ < 100%** (высокий), то это свидетельствует о том, что система внутреннего контроля аудируемого лица от 30 до 70% ошибок, допущенных бухгалтерией, не обнаруживает, однако оценка результатов оказания услуг аудиторскими организациями является предпосылкой к тому, чтобы провести более детальную аудиторскую проверку, поскольку исходный контрольный риск высокий. Аналогично можно прокомментировать другие варианты сопоставления значений **CR** и **CR₀**.

Анализ экономической литературы по существу данного вопроса показал, что в практической деятельности аудиторов существуют различные способы применения модели аудиторского риска. Однако, ни один из аспектов предложенного подхода к оценке аудиторского риска не находит в них отражения. Предложенный системный подход к оценке аудиторского риска позволяет повысить точность оценки неотъемлемого риска, объективность оценки контрольного риска и, следовательно, является существенной предпосылкой повышения качества аудита.

Предложенная методика оценки аудиторского риска на основе обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности является универсальной и может быть применена при оценке аудиторского риска для любой услуги, оказываемой аудиторскими организациями, исходя из среды конкретной услуги, например, для налогового аудита.

Так, оценка степени детализации аудиторской про-

верки путем сопоставления значений CR и CR_0 для налогового аудита (табл. 6) позволяет сделать вывод о необходимости проведения выборочной или сплошной проверки.

Таблица 6

ОЦЕНКА СТЕПЕНИ ДЕТАЛИЗАЦИИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ПУТЕМ СОПОСТАВЛЕНИЯ ЗНАЧЕНИЙ CR И CR_0 ДЛЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА

№ п/п	CR, %	CR ₀ , %	Соотношение CR и CR ₀	Вид проверки
1	0-30	0-30	Низкий	Выборочная
2	0-30	30-50	Низкий / средний (< 50%)	Выборочная
		50-70	Низкий / средний (> 50%)	Выборочная
3	0-30	70-100	Низкий / высокий	Предпосылка к сплошной
4	30-50	0-30	Средний (< 50%) / низкий	Выборочная
	50-70		Средний (> 50%) / низкий	Выборочная
5	30-50	30-50	Средний (< 50%)	Выборочная
	50-70	50-70	Средний (> 50%)	Предпосылка к сплошной
6	30-50	70-100	Средний (< 50%) / высокий	Предпосылка к сплошной
	50-70		Средний (> 50%) / высокий	Сплошная
7	70-100	0-30	Высокий / низкий	Предпосылка к сплошной
8	70-100	30-50	Высокий / средний (< 50%)	Предпосылка к сплошной
		50-70	Высокий / средний (> 50%)	Сплошная
9	70-100	70-100	Высокий / высокий	Сплошная

Предложенная методика оценки аудиторского риска базируется на основном принципе многоуровневой системы аудиторской деятельности - принципе профессионального суждения аудитора: «учет результатов ранее оказанных услуг на любом из уровней системы аудиторской деятельности повышает объективность профессионального суждения аудитора». Таким образом, происходит расширение области аудиторских доказательств за счет учета результатов ранее оказанных услуг аудиторскими организациями на любом из уровней услуг, т.е. за счет учета факторов консолидации прямого действия, что способствует повышению качества услуг, оказываемых аудиторскими организациями.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. № 307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об оценочной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенно искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФП(С)АД №8 : утв. Постановлением Правительства РФ от 19 ноября 2008 г. № 863. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услу-

- гам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФП(С)АД №24 : утв. Постановлением Правительства РФ от 25 авг. 2006 № 523. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФП(С)АД №25 : утв. Постановлением Правительства РФ от 25 авг. 2006 № 523. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Использование аудитором результатов работы эксперта [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФП(С)АД №32 : утв. Постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 557. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 8/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 № 99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Особенности аудита отдельной части отчетности [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 9/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 № 99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие) [Текст] / В.Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
10. Аудит : учебник для студентов высшего проф. образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент» (профиль «Управленческий и финансовый учет») [Текст] / Р.П. Булыга. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 431 с.
11. Василенко А.А. Учет и аудит налогооблагаемых показателей [Текст] / А.А. Василенко, Н.А. Нестеренко, Е.С. Цепилова. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2009. – 313 с.
12. Елисеева И.И. Виды аудиторских рисков [Текст] / Елисеева И.И., Бычкова С.М. // Бухгалтерский учет. - 1999. - № 6. - С. 89-92.
13. Суворова С.П. Международные стандарты аудита : учебное пособие [Текст] / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 320 с.
14. Шурчкова И.Б. Налоговый аудит: теоретико-методологические и организационно-методические аспекты гармонизации во внутренней и внешней среде [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. - № 2. – С. 216-222.
15. Шурчкова И.Б. Концепция аудиторской деятельности как многоуровневой системы [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудитор. – 2012. - № 5. – С. 20-29.
16. Шурчкова И.Б. Обобщенная модель многоуровневой системы аудиторской деятельности [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудитор. – 2013. - № 3. – С. 28-37.

Ключевые слова

Аудиторский риск; аудиторская организация; аудиторская деятельность; многоуровневая система; обобщенная модель; факторы консолидации уровней услуг.

Шурчкова Ирина Борисовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В современных условиях

инновационного развития экономики перед аудитом ставятся новые и более сложные задачи, что вызывает необходимость выдвижения научных идей, направленных на повышение качества аудита. Качество аудиторских проверок напрямую связано с оценкой аудиторского риска. В связи с этим, разработка инновационной методики оценки аудиторского риска, основанной на системном подходе, является актуальной.

Научная новизна и практическая значимость. Предложенная методика направлена на совершенствование существующих подходов к оценке аудиторского риска. Основой исследования является главный принцип многоуровневой системы аудиторской деятельности: «учет результатов ранее оказанных услуг на любом из уровней системы аудиторской деятельности повышает объективность профессионального суждения аудитора», а также понимание среды обобщенной модели многоуровневой системы аудиторской деятельности и механизма информационного взаимодействия уровней услуг посредством факторов консолидации.

Автором проведен анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности на предмет наличия информации, трактуемой как факторы консолидации прямого действия, представляющие собой результаты услуг, ранее оказанных аудиторскими организациями. На основе данного анализа предложен тест «Оценка результатов оказания услуг аудиторскими организациями (по факторам консолидации)». Автором обоснована методика комбинированной оценки контрольного риска с использованием данного теста, и уточнено понимание аспектов неотъемлемого риска на основе анализа внутренней и внешней среды многоуровневой системы аудиторской деятельности.

Представленный автором методический инструментарий оценки аудиторского риска позволяет повысить точность оценки неотъемлемого риска, объективность оценки контрольного риска и, следовательно, является существенной предпосылкой повышения качества аудита. В связи с этим, результаты исследования являются обоснованными, имеющими научную новизну и практическую значимость.

Заключение: Статья Шурчковой И.Б. «Методика оценки аудиторского риска на основе концепции аудиторской деятельности как многоуровневой системы» соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к печати в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чеглакова С.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Экономический анализ и учет» ФГБОУ ВПО «Рязанский государственный радиотехнический университет»