

4.9. МЕТОДИКА ОЦЕНКИ РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ НА ОСНОВЕ ЦИКЛИЧЕСКОГО ПОДХОДА К ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТА

Юдинцева Л.А., к.э.н., старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

ФГБОУ ВПО «Вятская государственная сельскохозяйственная академия», г. Киров

В статье представлен один из главных этапов риск-ориентированной концепции аудита – оценка рисков существенного искажения информации посредством авторской методики, основанной на выборе целевых циклов в качестве объектов проверки учета и контроля. Предложенные автором новации позволят идентифицировать характерные риски в каждом из ключевых процессов исследуемого цикла, установить основные направления внутреннего контроля, определить по ним существующие средства и процедуры контроля с целью разработки дальнейших аудиторских процедур по существу.

Переход от традиционного аудита, анализирующего отчетные данные в качестве обособленного объекта проверки, к аудиту на основе рисков основан на переосмыслении его теоретико-методических положений в условиях трансформации характера управления хозяйствующим субъектом. Риск-ориентированный подход сформировался в рамках развития системы международных стандартов аудита и в настоящее время является наиболее востребованным в практике как внешнего, так и внутреннего аудита.

Известный российский ученый в области аудита В.И. Подольский, акцентируя внимание на значимости данного направления, подчеркивает, что проверка может проводиться выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном узких мест (критических точек) в его работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях с более высоким риском, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском [3]. Элементы риск-ориентированного подхода к аудиту введены в систему российских федеральных стандартов аудита Правил (стандартом) аудиторской деятельности (ПСАД) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [2], разработанным на основании Международного стандарта аудита (МСА) 315 «Понимание организации и ее среды и оценка рисков существенного искажения».

Одним из основных этапов рассматриваемой концепции является определение аудиторских рисков посредством анализа системы внутреннего контроля аудируемой организации в рамках оценки риска существенного искажения информации (РСИИ). Риск-ориентированный аудит предусматривает, что сначала аудиторы должны понять дея-

тельность организации, а затем оценить риски существенного искажения информации в ее бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) с целью определения применяемых средств и процедур контроля. Реакцией на такие оцененные риски является определение и выполнение дальнейших аудиторских процедур по существу.

Оценка рисков существенного искажения может выражаться в количественных терминах, например в процентах, или не в количественных терминах, т.е. в привычной для отечественной практики качественной оценке по шкале «высокий», «средний» или «низкий». В любом случае считается, что для аудитора важнее провести надлежащую оценку рисков, чем выбрать из различных подходов тот, которым он при этом может пользоваться [4].

В деятельности организации одни и те же хозяйственные операции повторяются постоянно и регулярно. Именно поэтому целесообразно провести исследование циклов деятельности, объединяющих все хозяйственные операции. Для большинства хозяйствующих субъектов выделяемые циклы деятельности идентичны, а соответственно аналогичны и разрабатываемые средства и процедуры контроля. Использование циклического подхода дает возможность проанализировать и выделить характерные риски для отдельных циклов деятельности, определив тем самым наиболее приоритетные направления реализации контроля. При этом каждый цикл будет являться для аудитора одновременно объектом проверки учета и контроля. В рамках цикла для оценки качества формирования показателя необходимо рассмотреть определенную группировку хозяйственных операций, выделив в системе бухгалтерского учета организации взаимосвязи счетов, на которых отражаются данные операции. Это позволит детализировать информацию по источникам и областям ее формирования, а также определить степень влияния хозяйственных операций на итоговый результат деятельности предприятия. Установление ключевых направлений в цикле позволит расширить объем и детализацию информации. Оценка риска на этой стадии предопределяет исследование не только информации на счетах бухгалтерского учета, но и тех сведений, которые не отражаются в формальной системе бухгалтерского учета (например, прием заказов на покупку продукции). При этом оценка рисков рассматривается через логическую взаимосвязь факторов, указывающих на возможные причины неточностей в исследуемой информации и обозначения рисков зон при обработке и движении информационного потока. Наиболее полную информацию дает комплексное исследование, предполагающее отбор, анализ и установление различных вариантов рисков. Это позволит определить основные направления внутреннего контроля в каждом из ключевых процессов цикла с целью определения по ним существующих средств контроля [5].

Для решения данной задачи нами разработан определенный алгоритм выявления рисков существенного искажения информации (рис. 1).



Рис. 1. Алгоритм выявления риска существенного искажения информации (авторский подход)

Данный алгоритм состоит из определенных этапов. Рассмотрим эти этапы более подробно.

Этап 1. Получение сведений о клиенте в объеме, достаточном для понимания информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поскольку на первоначальном этапе аудиторской проверки доступ аудитора к информации ограничен рамками бухгалтерской (финансовой) отчетности, ознакомление с учетными данными аудируемого лица возможно только на этом уровне. Поэтому основная задача аудитора на данном этапе – понять деятельность предприятия-клиента, что необходимо для предварительной оценки риска существенного искажения информации. К числу основных процедур предварительного получения сведений о клиенте можно отнести следующие: определение отраслевых особенностей и специфики деятельности исследуемого предприятия, его организационно-управленческого устройства, наличия дочерних предприятий и филиалов, выяснение особенностей квалификации учетного персонала, экспресс-анализ отчетности, предварительное знакомство с системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии и т.д. Данную информацию аудитор может получить, проанализировав рабочий документ «Предварительное знакомство с клиентом», составленный на этапе подготовки и планирования аудита. Недостающие сведения необходимо заполнить на основе профессионального суждения аудитора. Объем полученных сведений должен быть достаточным для понимания основных хозяйственных операций, информация о которых должна быть раскрыта в предоставленной отчетности.

Этап 2. Установление направления выявления риска существенного искажения информации. Мы

предполагаем, что аудитор может рассматривать 2 направления возникновения рисков существенного искажения информации:

- на уровне анализа уже сформированной отчетности – в отношении информации по отчетности в целом или ее разделов;
- на уровне предпосылок подготовки отчетности – в отношении информации бухгалтерского и не бухгалтерского характера (внешних или внутренних факторов, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия; организационно-управленческой структуры экономического субъекта и т.д.).

Данный этап позволит аудитору обнаружить и рассмотреть риски, связанные не только с подготовкой ненадежной финансовой отчетности в целом, но и установить использование в ходе процесса подготовки отчетности неверных предпосылок.

Этап 3. Установление источников риска существенного искажения информации. Выбор источников риска зависит от профессионального суждения аудитора и может определяться, например, на основе интуиции, опыта прошлых аудиторских проверок, использования теории вероятности или применения каких-либо специальных математических расчетов. Количество источников может быть различным, однако аудитору необходимо их упорядочить, определив для себя какой-либо общий их комплекс, корректируя число источников в зависимости от каждой конкретной ситуации с учетом их существенности (несущественности) на процесс выявления рисков существенного искажения информации.

Этап 4. Анализ выявленных источников риска существенного искажения информации. При выявлении всех возможных источников риска существенного искажения информации аудитор должен проанализировать не только их количественный состав, но и дать соответствующую оценку с точки зрения качественного анализа. Основная задача такого анализа – установить достаточность и надежность выбранных источников риска. Таким образом, уже на данном этапе действия аудитора направлены на получение предварительных доказательств, которые, в соответствии с ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» [1] должны иметь количественную и качественную оценку. Данный анализ необходимо провести как на уровне всей отчетности в целом, так и на уровне всех предпосылок ее составления. Фрагмент рабочего документа аудитора представлен в табл. 1.

Таблица 1

ФРАГМЕНТ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА АУДИТОРА «ВЫЯВЛЕНИЕ РСИИ ПО ОСНОВНЫМ НАПРАВЛЕНИЯМ В РАЗРЕЗЕ ИСТОЧНИКОВ РИСКА»

Вид риска	Источник риска	Выявленный РСИИ
Риск, связанный со всей отчетностью в целом	Внешние отраслевые факторы (сезонность)	Возможен РСИИ, связанный с несоответствием документально отраженного объема продаж продукции сезону года

Вид риска	Источник риска	Выявленный РСИИ
	Характер деятельности и т.д.	Возможен РСИИ при формировании себестоимости продукции (работ, услуг)
Риск, связанный с определенными предпосылками подготовки БФО в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	Ручная, частично автоматизированная технология обработки учетной информации (возникновение)	Существует вероятность РСИИ вследствие вероятности недобросовестного контроля обработки хозяйственных операций
	Организационная структура бухгалтерии (полнота, точность) и т.д.	Возможен РСИИ, связанный с недостаточным уровнем квалификации персонала, как в области бухгалтерского учета, так и в области информационных технологий; неравномерностью распределения обязанностей и полномочий
...

Этап 5. Предварительная оценка риска существенного искажения информации по каждому источнику. На данном этапе аудитор рассматривает набор определенных ранее источников, ранжируя их на основе своего профессионального суждения по степени значимости их влияния на процесс выявления РСИИ. Полученные результаты оформлены рабочим документом аудитора, фрагмент которого представлен в табл. 2.

Таблица 2

ФРАГМЕНТ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА АУДИТОРА «ОЦЕНКА РСИИ ПО ЗНАЧИМОСТИ ИСТОЧНИКА РИСКА»

Источник риска	Оценка источника РСИИ по значимости		Оценка РСИИ по каждому источнику	
	значимый	незначимый	значимый	незначимый
Внешние отраслевые факторы	-	+	+	-
Характер деятельности	+	-	+	-
Цели и задачи организации	-	+	-	+
Организационная структура предприятия	+	-	+	-
Учетная политика	+	-	-	+
Недобросовестность	+	-	+	-
Организационная структура бухгалтерии	+	-	+	-
...

На наш взгляд, не исключена вероятность того, что присвоение определенного ранга источнику и последующая предварительная оценка риска существенного искажения информации по каждому источнику может привести к абсолютно противоположному результату: незначимый источник может быть причиной значимого риска существенного искажения информации и наоборот, незначимый риск существенного искажения информации может быть обусловлен значимым источником. Результат оценки требует применения профессионального суждения аудитора, поскольку ценность источника может не совпасть с ценностью выявленного риска.

Для реализации предварительной оценки риска существенного искажения информации мы рекомендуем использовать рабочий документ аудитора (табл. 3) в виде специальной матрицы, построенной по принципу выявления значимых и незначимых рисков существенного искажения информации, обусловленных ранжированием источников по степени значимости. Определение процентного соотношения значимых рисков в общем объеме рассматриваемой совокупности позволит аудитору иметь предварительное представление о вероятном существовании определенной доли (уровня) риска существенного искажения информации на данном этапе проверки.

Таблица 3

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА «ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА РСИИ ПО КАЖДОМУ ИСТОЧНИКУ» (АВТОРСКАЯ РАЗРАБОТКА)

Оценка РСИИ по каждому источнику риска	Значимый риск	Незначимый риск
Значимый источник	4	1
Незначимый источник	1	1
Общая оценка РСИИ	5	2
Общее количество источников РСИИ	7	

На основании полученных данных вероятный уровень РСИИ составил 71,4 %. Зная предварительную оценку РСИИ, уже на первоначальной стадии проверки аудитор будет иметь представление о функционировании системы внутреннего контроля (СВК), возможных ошибках, типовых операциях на данном предприятии, что позволит предусмотреть и скорректировать дальнейшие процедуры исследования и тем самым минимизировать риск необнаружения искажений до допустимого уровня.

Этап 6. Определение взаимосвязи между выявленными рисками существенного искажения информации и связанными с ними последствиями в отношении достоверности формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Полученные на предыдущем этапе результаты выявления рисков необходимо оценить с позиции того, что эти риски могут быть причиной существенных искажений в представленной отчетности. Поскольку объем доступной информации ограничен рамками отчетных данных, аудитору предстоит определить возможные зоны риска существенного искажения информации,

указав заслуживающие особого внимания формы отчетности с конкретной их детализацией по статьям. Определение данных статей возможно на основе проведенного ранее экспресс-анализа отчетности. В первую очередь в зону такого риска могут попасть статьи, отражающие основные хозяйственные операции предприятия; статьи со значительным темпом роста (снижения) показателя; статьи, не характерные для специфики деятельности исследуемого предприятия; вновь появившиеся статьи; статьи с нарушением взаимосвязки показателей и т.д.

Этап 7. Установление объектов проверки. Принимая во внимание ограниченность проверки временными рамками, целесообразно провести данное исследование, детализируя представленную в отчетности информацию по циклам хозяйственной деятельности аудируемого лица. В целях более глубокого понимания возникновения рисков существенного искажения информации мы предлагаем определять их в разрезе основных ключевых процессов цикла. Выделив основные направления при подготовке учетной информации в исследуемом цикле и рассмотрев определенную группировку хозяйственных операций, аудитор сможет детализировать информацию по источникам и областям ее формирования.

По окончании данного этапа аудитор будет иметь представление об источниках риска, которые могут повлечь существенное искажение информации в каждом ключевом процессе цикла, а также сможет определить основные виды рисков, характерных для установленного объекта проверки – цикла. Определение возможных зон риска существенного искажения информации в каждом ключевом процессе цикла позволит аудитору обратить особое внимание на существенные показатели отчетности. Значимость каждого ключевого процесса определяется аудитором на основании своего профессионального суждения и зависит от установления соотношения между риском существенного искажения информации и риском необнаружения. Данный подход требует от аудитора глубокого и логичного по-

нимания взаимосвязей хозяйственных операций в цикле, но в то же время позволяет сконцентрировать внимание на более опасных зонах риска существенного искажения информации.

Этап 8. Определение средств и процедур контроля. Обозначив возможные зоны риска существенного искажения информации в каждом ключевом процессе цикла, аудитору предстоит выявить в отношении этих рисков существующие в системе внутреннего контроля исследуемого предприятия средства и процедуры контроля, направленные на предотвращение либо выявление и корректировку существенных искажений. Средства и процедуры контроля могут быть выявлены в ходе обсуждений (интервью) с персоналом предприятия, который ответственен за управление рисками конкретного ключевого процесса цикла или посредством самостоятельного наблюдения аудитора за ходом учетного процесса.

При проведении процедур оценки РСИИ на первоначальной стадии проверки могут быть выявлены области аудируемого лица, заслуживающие особого внимания. Например, может быть обнаружено, что большая часть учетной информации обрабатывается в ручную, не предусмотрено строгое распределение обязанностей между сотрудниками, не проводится постоянный анализ состояния активов и расчетов. Анализ выявленных средств и процедур контроля по таким областям позволит аудитору сделать соответствующий вывод о причинах возможных неточностей в информации о сальдо отдельных бухгалтерских счетов и вероятных искажениях периодической отчетности. Фрагмент рабочего документа аудитора на примере цикла продаж представлен в табл. 4.

Этап 9. Оценка адекватности средств и процедур контроля, позволяющих предотвратить, обнаружить или скорректировать выявленные существенные искажения. Данное действие аудитора включает оценку того, смогут ли эти меры сократить соответствующий риск существенного искажения информации.

Таблица 4

ФРАГМЕНТ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА АУДИТОРА «АНКЕТА ТЕСТОВ ПРОВЕРКИ СОСТОЯНИЯ СРЕДСТВ И ПРОЦЕДУР ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПО ЦИКЛУ ПРОДАЖ»

Содержание вопроса или объекта исследования	Содержание ответа или результат проверки	Разработанные средства контроля	Разработанные процедуры контроля	Выводы и решения аудитора
Санкционирована ли отгрузка продукции покупателям?	Со всеми покупателями заключены договора, размер отгрузки продукции официально утвержден	Использование установленных стандартных форм документов; должностные инструкции сотрудников	Юридическая и бухгалтерская проверка договоров; контроль за оформлением и регистрацией документов, сроков оплаты со стороны главного бухгалтера; распоряжение директора при увеличении размера отгрузки	Достаточная эффективность средств и процедур контроля
Ведется ли контроль последовательности нумерации для выявления неучтенных счетов-фактур и накладных?	Нумерация счетов-фактур и накладных производится путём ручной и машинной обработки первичных документов	Должностные инструкции сотрудников, своевременная регистрация документов	Периодический контроль журнала регистрации документов работником бухгалтерии	Несовершенство средств контроля, поскольку возможен пропуск документов
...

Для оценки функционирования средств внутреннего контроля и применения указанных процедур контроля аудитор может использовать свои аудиторские процедуры (но это требует трудозатрат) или проанализировать данный аспект в ходе обсуждений (интервью) с персоналом. Поскольку аудитор должен получить доказательства, подтверждающие или не подтверждающие предпосылки составления бухгалтерской отчетности, то для оценки рисков существенного искажения информации необходимо рассмотреть выявленные средства и процедуры контроля в отношении каждой предпосылки. Данный аспект целесообразно проанализировать в разрезе основных ключевых процессов цикла

В целях повышения эффективности подготовки и последующего анализа полученной информации, а также ее систематизации предлагаем критерии для

оценки средств и процедур контроля при формировании выводов аудитора на данном этапе.

1. Для средств контроля:
 - эффективно:
 - превентивное (предотвращающее появление существенных искажений);
 - выявляющее и корректирующее существенные искажения;
 - не эффективно:
 - превентивное (предотвращающее появление существенных искажений);
 - выявляющее и корректирующее существенные искажения;
2. Для процедур контроля:
 - исполняются регулярно;
 - исполняются не регулярно;
 - не исполняются.

Фрагмент рабочего документа аудитора на примере цикла продаж представлен в табл. 5.

Таблица 5

ФРАГМЕНТ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА АУДИТОРА «ОЦЕНКА АДЕКВАТНОСТИ ВЫЯВЛЕННЫХ СРЕДСТВ И ПРОЦЕДУР КОНТРОЛЯ ПО ПРЕДПОСЫЛКАМ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РАЗРЕЗЕ ОСНОВНЫХ ПРОЦЕССОВ ЦИКЛА ПРОДАЖ»

Ключевые процессы цикла продаж	Предпосылки составления БФО		Выявленные средства и процедуры контроля	Оценка адекватности средств и процедур контроля
Формирование до-ходов	В отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	Возникновение	Наличие договоров с покупателями и заказчиками и их соответствие деятельности организации; юридическая и бухгалтерская проверка договоров	Средство внутреннего контроля эффективно (превентивное) Процедура контроля исполняется регулярно
		Полнота	Ведется нумерация всех входящих документов, все операции отражаются в учете; контроль журнала регистрации документов работником бухгалтерии	Средство внутреннего контроля не эффективно (выявляющее) Процедура контроля исполняется не регулярно
...

Этап 10. Установление фактического уровня риска существенного искажения информации. Основываясь на полученных результатах, аудитор на данном этапе должен установить фактический уровень риска существенного искажения информации. Этот риск, как правило, должен быть ниже предварительно оцененного риска на уровне получения первоначальных сведений о деятельности аудируемого лица. Однако на данном этапе аудитору необходимо учитывать возникновение трех возможных ситуаций:

- предварительный и фактический уровень риска существенного искажения информации совпадают;
- предварительный уровень риска существенного искажения информации выше фактического его уровня; следовательно, при проведении проверки по существу аудитор должен ориентироваться на фактический уровень РСИИ
- предварительный уровень риска существенного искажения информации ниже фактического его уровня; следовательно, при проведении проверки по существу аудитор должен принять предварительный уровень РСИИ.

Сравнительная оценка риска существенного искажения информации на разных этапах проверки и установление его фактического уровня на основании профессионального суждения позволит аудитору спланировать дальнейшие действия. На наш взгляд, оценка фактического уровня риска суще-

ственного искажения информации должна быть выражена не в абсолютной его величине, а в относительной, определенной с учетом выявленных рисков и полученных доказательств, учитывая приемлемый уровень риска необнаружения.

Этап 11. Планирование проверки по существу. На данном этапе аудитор должен разработать ответные действия на выявленные риски существенного искажения информации. Имея представление о значимых рисках, а также рассмотрев адекватность организации и факты применения средств и процедур контроля, аудитор обязан запланировать и выполнить процедуры проверки по существу, разработанные специально в отношении данных рисков.

Полученные сведения об адекватности выявленных средств и процедур контроля позволяют определить характер и объем дальнейших аудиторских процедур. При планировании проверки по существу основное внимание должно быть уделено тем предпосылкам, которые обозначены в рабочем документе аудитора «Оценка адекватности выявленных средств и процедур контроля по предпосылкам составления бухгалтерской отчетности в разрезе основных процессов цикла продаж» (таблица 5) как возможно искаженные. Это позволит установить вероятность искажений в отчетности по соответствующим предпосылкам в разрезе ключевых процес-

сов цикла. Планируемые виды работ целесообразно сгруппировать в зависимости от ключевых направлений цикла (например, для цикла продаж основные направления – формирование доходов, формирование расходов, формирование финансовых результатов деятельности организации).

Поскольку основной акцент при этом ставится на оценку способностей выявленных средств и процедур контроля предупреждать факты искажения отчетных данных, в плане аудита необходимо предусмотреть раздел «Примечание», где целесообразно

представить разъяснения каждого этапа аудиторской проверки по существу.

Это позволит учесть нагрузку на проверку того или иного участка, изменять диапазон областей, включаемых в объем аудита и, как следствие, выразить обоснованное мнение в аудиторском заключении относительно достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств. Фрагмент общего плана аудита на примере цикла продаж представлен в табл. 6.

Таблица 6

ФРАГМЕНТ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА АУДИТОРА «ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА ЦИКЛА ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ» (АВТОРСКАЯ РАЗРАБОТКА)

Проверяемая организация: (в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг)

Период аудита: (в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг)

Единый уровень существенности: (расчет производится по методике, предусмотренной внутрифирменным стандартом аудиторской организации)

Риск существенного искажения информации: 71,4%

№ п/п	Планируемые виды работ	Цель проверки	Примечание
1	Подтверждение правильности формирования доходов организации	Подтвердить предпосылки составления БФО в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни; остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода; представления и раскрытия информации	Необходимо убедиться в том, что отраженные в бухгалтерском учете операции по доходам организации действительно имели место и отражены в том отчетном периоде, в котором возникли; способ оценки доходов не противоречит учетной политике организации; при формировании учета и отчетности учтены все права и обязательства организации; документально подтвержден переход права собственности; доходы правильно классифицированы; операции и сальдо по счетам доходов организации должным образом отражены в учете и отчетности; вся существенная информация о доходах организации раскрыта в отчетности
...

Программа аудита должна представлять собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита в части собственно проверки. Данный документ необходимо разработать и составить аналогично общему плану проверки, то есть с учетом предпосылок составления отчетности, вероятнее всего подверженных искажению (на основании рабочего документа аудитора «Оценка адекватности выявленных средств и процедур контроля по предпосылкам составления бухгалтерской отчетности в разрезе основных процессов цикла продаж», см. табл. 5).

Таким образом, данная программа должна предусматривать все этапы проверки, необходимые для

подтверждения соответствия данных отчетности требованиям нормативного законодательства и составления аудиторского заключения по результатам обследования. Аудиторские процедуры по существу целесообразно сгруппировать в блоки в зависимости от ключевых направлений исследуемого цикла согласно разработанному плану. При этом суть аудиторских процедур сводится к областям повышенного внимания, где отсутствуют адекватные средства и процедуры контроля, и существует более высокая вероятность возникновения и возможного пропуска ошибок и недобросовестных действий. Фрагмент программы аудита (по существу) на примере цикла продаж представлен в табл. 7.

Таблица 7

ФРАГМЕНТ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА АУДИТОРА «ПРОГРАММА АУДИТА (ПО СУЩЕСТВУ) ЦИКЛА ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ» (АВТОРСКАЯ РАЗРАБОТКА)

Проверяемая организация: (в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг)

Период аудита: (в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг)

Единый уровень существенности: (расчет производится по методике, предусмотренной внутрифирменным стандартом аудиторской организации)

Риск существенного искажения информации: 71,4%

№ п/п	Аудиторские процедуры проверки по существу	Цель проверки	Источники информации	Аудиторские процедуры
I. Формирование доходов				
1	Подтверждение обоснованности и правильности отнесения фак-	Подтвердить предпосылки составления БФО «точность» и «классификация» в отно-	Учетная политика, договора с покупателями и заказчиками, кассовые документы, платежные поручения, выписки банка,	Запрос, инспектирование, под-

№ п/п	Аудиторские процедуры проверки по существу	Цель проверки	Источники информации	Аудиторские процедуры
	тов хозяйственной жизни к доходам организации (обычным и прочим)	шении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	накладные, счета-фактуры карточки счетов 90/1, 91/1, 99 по субконто, анализ счета и оборотно-сальдовые ведомости по счетам 90/1, 91/1, 99	тверждение, пересчет
2	Проверка полноты и своевременности классификации доходов организации	Подтвердить предпосылку составления БФО «полнота» и «отнесение к соответствующему периоду» в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	Договора с покупателями и заказчиками, счета и счета-фактуры, выставленные покупателям, товарные и товарно-транспортные накладные, акты на списание основных средств, документы, свидетельствующие о факте оказания услуг, книга продаж, ведомости аналитического учета по счетам 90/1, 91/1, 99, анализ счета и оборотно-сальдовые ведомости по счетам 90/1, 91/1, 99	Запрос, инспектирование, подтверждение, пересчет
И т.д.				

Применение циклического подхода к организации аудита при оценке рисков существенного искажения информации позволяет детализировать информацию по ключевым бизнес-процессам исследуемого цикла для идентификации и ранжирования рисков по степени значимости их влияния на отчетные данные аудируемого лица с целью ограничения риска необнаружения. Результаты исследования, представленные в данной статье, ориентированы на широкое использование разработанной методики при проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, не только в отношении цикла продаж, но и при аудиторских проверках других направлений (циклов) деятельности или бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом. Разработка и определение конкретного набора рабочих документов аудитора устанавливается отдельно для каждой аудиторской проверки в качестве пояснений о том, как проводился аудит, почему и каким образом были получены именно такие выводы.

Литература

1. Аудиторские доказательства [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД №7: утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФП(С)АД №8 : утв. постановлением Правительства РФ от 19 нояб. 2008 г. №863. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Аудит [Текст] : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. В.И. Подольского. – М. : ЮНИТИ, 2011. – 607 с.
4. Сквирская Е.Л. Риск-ориентированный аудит: новое в концепции существенности [Электронный ресурс] / Е.Л. Сквирская // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2009. – №3. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/>.
5. Юдинцева Л.А. Определение объектов проверки в рамках риск-ориентированного подхода в аудите [Текст] / Л.А. Юдинцева // Аудитор. – 2014. – №5. – С. 59-62.

Ключевые слова

Риск-ориентированный аудит; циклический подход; аудитор; риск существенного искажения информации; средства и процедуры контроля; профессиональное суждение аудитора; аудиторские процедуры; бухгалтерская (финансовая) отчетность; источники риска; объект проверки.

Лариса Александровна Юдинцева

РЕЦЕНЗИЯ

Уделяя особое внимание областям деятельности хозяйствующего субъекта с повышенной степенью риска, успешно применяемая в настоящее время концепция риск-ориентированного аудита получила широкую известность. Основное направление развития данного подхода заключается в акцентировании внимания аудитора на выявлении и оценке рисков существенного искажения информации, способных повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также на определении средств внутреннего контроля, применяемых для противостояния этим рискам. В этой связи использование циклического подхода к аудиту как наиболее полно охватывающего все стороны жизнедеятельности аудируемого лица является особенно актуальным.

В данной статье автором предложена методика оценки рисков существенного искажения информации для определения основных направлений внутреннего контроля в каждом из ключевых процессов исследуемого цикла. Оценка рисков рассматривается через логическую взаимосвязь факторов, указывающих на возможные ошибки в исследуемой информации, выявленный риск сопоставляется с неточностями в работе конкретных средств и процедур контроля. Такой подход позволяет аудитору не только определить последовательность выполнения процедур выявления и оценки риска существенного искажения информации, но и спрогнозировать вероятность его возникновения в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Авторскую методику дополняет комплект форм рабочей документации аудитора, использование которых способствует сокращению сроков проведения проверки и обоснованности выводов в аудиторском заключении.

Актуальность рассматриваемых проблем, теоретическая и практическая значимость авторских подходов позволяют считать статью Юдинцевой Л.А. достойной к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ»

Зонова А.В., д.э.н., профессор, декан факультета экономики и управления ФГБОУ ВПО «Вятский государственный гуманитарный университет»