

# Выявление рисков существенного искажения: информация в аудиторском файле

## Identification of Risks of Material Misstatement: Information in the Audit File

УДК 657.63

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-7-18-24

**Л.А. Юдинцева**, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов, Вятский государственный агротехнологический университет

**e-mail:** youlara777@mail.ru

**L.A. Yuditseva**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Accounting and Finance Department, Vyatka State Agrotechnological University

**e-mail:** youlara777@mail.ru

**Аннотация.** В статье представлена авторская методика выявления рисков существенного искажения, основанная на требованиях нормативного законодательства в области аудита. Рассмотрен процесс отражения результатов аудиторского обследования в рабочей документации. Акцентировано внимание на отдельных составляющих аудиторского файла с целью детализации полученных данных и объединения их в единый информационный поток. Проанализированы основные аспекты при формировании рабочей документации аудитора в части выявления и оценки рисков существенного искажения.

**Ключевые слова:** риск существенного искажения, система внутреннего контроля, средства контроля, неотъемлемый риск, риск средств контроля, рабочие документы аудитора.

**Abstract.** The article presents the author's methodology for identifying the risks of material misstatement, based on the requirements of regulatory legislation in the field of audit. The process of reflecting the results of the audit survey in the working documentation is considered. Attention is focused on the individual components of the audit file in order to detail the data obtained and combine them into a single information flow. The main problematic aspects in the formation of the auditor's working documentation in terms of identifying and assessing the risks of material misstatement are analyzed.

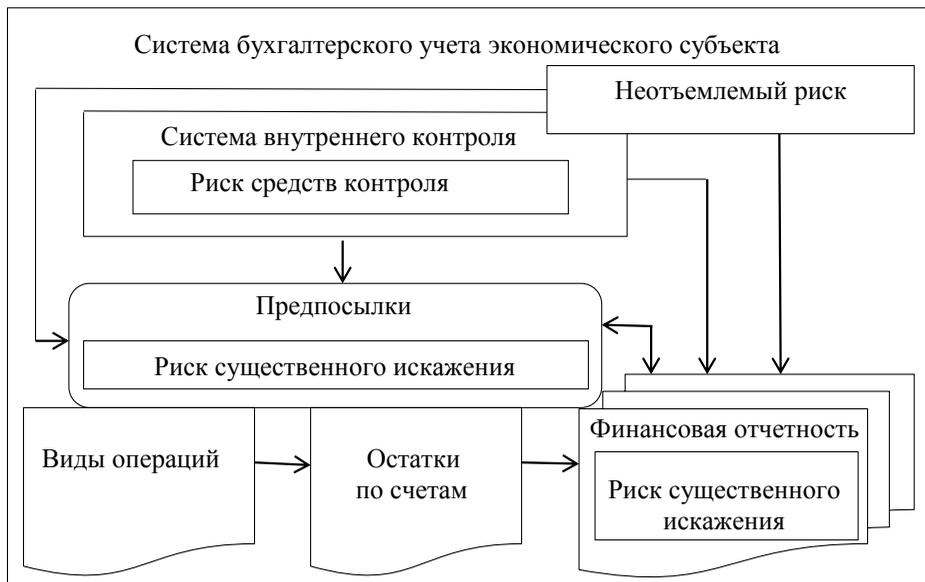
**Keywords:** risk of material misstatement, internal control system, controls, inherent risk, risk of controls, auditor's working documents.

В рамках современного, базирующегося на риске аудита законодательство в области аудиторской деятельности трактует оценку рисков событий экономического субъекта в качестве центрального звена аудиторской проверки, требующего тщательного анализа и документирования полученных результатов. Разумная уверенность в достоверности отчетных данных клиента обосновывается отсутствием существенных искажений, которые могут быть вызваны недобросовестными действиями или наличием ошибок. Разработка аудиторских процедур на каждом этапе проверки должна быть направлена на выявление и идентификацию внешних для аудитора рисков, обусловленных наличием существенных искажений, допущенных аудируемым лицом до проведения аудита. В свою очередь величина риска необнаружения аудитора будет яв-

ляться внутренней ответной реакцией эффективности проверки на выявленный уровень внешнего риска. Поэтому величина аудиторского риска в целом зависит от уровня выявленного и оцененного аудитором риска существенного искажения в совокупности с той долей риска необнаружения, которую аудитор готов признать на основании своего профессионального суждения.

Процесс формирования финансовой отчетности экономического субъекта происходит в информационной системе бухгалтерского учета [3], основным механизмом проверки которой является система внутреннего контроля (рис. 1). Риски существенного искажения, появляющиеся в бухгалтерской информации аудируемого лица, могут быть следствием ошибки или искажений по причине недобросовестных действий.





**Рис. 1.**  
Формирование риска  
существенного  
искажения в отчет-  
ных данных экономи-  
ческого субъекта  
(авторская оценка)

Характер таких рисков в зависимости от ситуации и степени распространения на финансовую отчетность может быть:

- 1) точечным — возникает в определенных видах операций или в остатках по конкретным счетам, нарушая отдельные предпосылки;
- 2) всеобъемлющим — распространяется на финансовую отчетность в целом и влияет на множество предпосылок.

В свою очередь эффективность работы системы внутреннего контроля оказывает ключевое значение на появление, развитие и формирование характера рисков существенного искажения. Отсутствие или неадекватная работа соответствующих средств контроля являются причиной появления неотъемлемого риска и риска средств контроля, влияющих на выполнение предпосылок и формирование достоверной информации в финансовой отчетности клиента.

Таким образом, риск существенного искажения представляет собой многокомпонентное понятие, появляющееся в системе бухгалтерского учета аудируемого лица и обусловленное различными по своей природе и структуре факторами. Выявление и оценка составляющих данного риска является основой разработки конкретных аудиторских процедур. В этой связи В.Н. Нестеров и Д.И. Горячева [1] отмечают очевидную корреляцию аудиторских процедур с рисками, заключающуюся в том, что выявление неотъемлемого риска становится причиной проведения про-

цедур проверки по существу, а в ответ на риск средств контроля проводится их тестирование.

Анализ компонентов системы внутреннего контроля на предмет выявления и оценки эффективности работы средств контроля имеет также весомое значение для выбора способа проверки (сплошной, отбор специфических элементов, выборочный). Высокий уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля свидетельствует о широком масштабе проверки, предполагающей наличие существенных искажений, которые могут носить всеобъемлющий характер. Получая убедительные доказательства эффективной работы средств контроля, аудитор испытывает определенную степень доверия в отношении представленной информации клиента, поэтому в качестве способа проверки может быть назначено выборочное обследование отдельных элементов. Следовательно, выявление и оценка отдельных компонентов риска существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом и отдельных предпосылок подготовки информации могут являться основой формирования профессионального суждения аудитора при разработке и использовании отдельных аудиторских процедур.

Поскольку выявление и оценка рисков существенного искажения являются ключевым компонентом качества проверки, положения международных стандартов аудита отражают алгоритм работы аудитора в данном направлении (табл. 1).

**Алгоритм работы аудитора в отношении рисков существенного искажения  
на основании положений международных стандартов аудита (авторская оценка)**

Международный стандарт аудита	Действия аудитора в отношении рисков существенного искажения
МСА 220 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»	Установление понятия риска существенного искажения и его компонентов; выявление уровней оценки рисков
МСА 230 «Аудиторская документация»	Отражение информации по выявленным рискам в рабочих документах аудитора
МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»	Разработка тактики выявления рисков в части недобросовестных действий и формирование ответных аудиторских процедур
МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»	Выполнение работ по планированию аудита в соответствии с оценкой рисков
МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения»	Установление обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения
МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»	Определение существенности для выполнения аудиторских процедур в зависимости от уточненной в ходе проверки оценки рисков
МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»	Разработка и проведение процедур в отношении выявленных и оцененных рисков существенного искажения
МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»	Анализ выявленных в процессе аудита искажений с учетом оценки компонентов риска существенного искажения
МСА 500 «Аудиторские доказательства»	Формирование информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, с учетом выявленных рисков существенного искажения
МСА 520 «Аналитические процедуры»	Проведение аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков
МСА 530 «Аудиторская выборка»	Применение выборочных приемов обследования с учетом выявленных рисков
МСА 540 «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»	Оценка неотъемлемого риска для выявленных рисков существенного искажения на уровне предпосылок
МСА 550 «Связанные стороны»	Установление процедур для выявления рисков существенного искажения в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами
МСА 570 «Непрерывность деятельности»	Выполнение процедур оценки рисков в соответствии с анализом событий или условий значительных сомнений в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность
МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», МСА 706 «Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении»	Формирование мнения в аудиторском заключении с учетом всех факторов выявленных рисков существенного искажения

Указанный нормативный перечень действий аудитора уточняет и конкретизирует масштаб работы, определяя отдельную идентификацию каждого компонента риска существенного искажения и являясь своеобразным алгоритмом взаимосвязанных контрольных процедур, позволяющих анализировать объекты в виде единой системы. В связи с этим в рабочей документации аудитора должен быть представлен и описан подробный анализ аудиторских доказательств по выявленным факторам риска в разрезе зон средств контроля.

Важным аспектом является акцентирование внимания аудитора на оценке восприимчивости предпосылок к искажению [2]. Поэтому в рабочей документации аудитора следует отразить выполнение предпосылок подготовки финансовой отчетности (согласно МСА 315), обосновав данные положения с учетом профессионального скептицизма аудитора.

Таким образом, рассмотренные положения международных стандартов аудита в отношении ключевого компонента аудиторского риска усиливают требования к рабочей документа-

ции аудитора, позволяя более детально проанализировать информацию, являющуюся основой формирования мнения аудитора.

Рассмотрим процесс отражения результатов аудиторского обследования информации по выявлению и оценке рисков существенного искажения в аудиторской документации. Формирование аудиторского файла в данном случае решает комплекс сопряженных задач, что будет способствовать обоснованной поэтапной работе аудитора, имеющей четкую структуру.

Для реализации данной стратегии выводы, касающиеся рисков существенного искажения, должны быть отражены в рабочих документах каждого этапа аудиторской проверки. Наиболее детализированная работа по выявлению рисков наблюдается на этапе предварительного планирования аудита. С этой целью составлен соответствующий рабочий документ аудитора (РДА), содержание которого указывает на обследуемые области контроля (табл. 2).

Выявленные на этапе предварительного планирования риски существенного искажения

Таблица 2

**РДА «Процедуры выявления рисков существенного искажения на этапе предварительного планирования аудита» (фрагмент)**

Области контроля*	Аудиторские процедуры	Полученная информация
Организационная структура и структура собственности, система корпоративного управления	Беседа с руководством предприятия, анализ внутренних документов	Линейно-функциональный тип структуры организации; предприятие не имеет дочерних подразделений; собственник является единоличным владельцем уставного капитала; корпоративное управление построено на принципах публичности, честности, ответственности, сотрудничества участников друг с другом
Результаты по выявленным рискам существенного искажения**	Выявленные риски: недостаток квалифицированного персонала, отсутствие положения по внутреннему контролю	
Отраслевые, регуляторные и иные внешние факторы	Анализ учетной политики предприятия, изучение технологических особенностей производства	Производственный процесс подразделяется на отдельные операции, выполняемые каждым работником на определенных рабочих местах и участках; высокая конкуренция; требования соблюдения санитарных норм
Результаты по выявленным рискам существенного искажения**	Выявленные риски: специфика учета торговой наценки, сезонность деятельности, несвоевременность признания выручки, учет большого количества запасов	

\* Определяются на основании положений МСА 315.

\*\* Определяются на основании профессионального суждения аудитора.

позволят получить первоначальные контрольные точки, которые будут являться объектами повышенного внимания при дальнейшем обследовании компонентов системы внутреннего контроля для выявления и оценки работы соответствующих средств контроля (табл. 3).

Проведенный анализ функционирования системы внутреннего контроля в части наличия и адекватности выявленных средств контроля позволит аудитору установить соответствующие составляющие риска существенного искажения. В данном случае причиной возникновения неотъемлемого риска следует считать наличие факторов, подвергающих предпосылки финансовой отчетности искажениям вследствие полного отсутствия средств контроля при изучении вопросов, связанных с пониманием деятельности аудируемого лица.

Разграничение составляющих компонентов риска существенного искажения позволит выявить причины появления искажений, которыми могут быть как недобросовестные действия персонала предприятия, так и различные ошибки (табл. 4).

Выводы, полученные на основании содержания данного рабочего документа, позволят аудитору оценить вероятность возникновения искажения и установить причины их появления в конкретном компоненте системы внутренне-

го контроля. Своевременность предотвращения и устранения выявленных возможных искажений в данном случае будет зависеть от оценки средств контроля (не разработано или разработано, но не применяется). Анализ причин искажения информации бухгалтерского учета будет иметь прямую зависимость от акцентированного компонента риска существенного искажения, что позволит установить продолжительность возможных искажений. Вывод о возможном нарушении предпосылок подготовки финансовой отчетности будет свидетельствовать о степени проникновения искажений в отчетные данные клиента, что позволит сформировать первоначальное мнение аудитора о характере и величине неточных данных.

На следующем этапе проверки необходимо разграничить характер выявленного уровня риска, что позволит вынести суждение о возможной степени влияния данных рисков на финансовую отчетность клиента. С этой целью необходимо проанализировать возможные искажения, вероятность возникновения которых увеличивается в связи с интуитивной оценкой высокой степени риска существенного искажения.

В рабочем документе аудитора необходимо выделить предполагаемые предпосылки подготовки финансовой отчетности, которые

Таблица 3

**РДА «Оценка системы внутреннего контроля предприятия» (фрагмент)**

Компонент системы внутреннего контроля*	Наличие / отсутствие средств контроля	Адекватность средств контроля	Уровень риска существенного искажения
Контрольная среда	Разработка и применение кодекса поведения сотрудников; наличие организационной структуры бухгалтерии с указанием подчиненности исполнителей	Средства контроля адекватны	Риск существенного искажения низкий
Процесс оценки рисков в организации	Выявлены случаи возникновения кредиторской и дебиторской задолженности, причины которых на предприятии не устанавливаются; разработка соответствующих мероприятий по снижению данных рисков не ведется	Средства контроля неадекватны	Риск существенного искажения высокий

\* Определяются на основании положений МСА 315.



Таблица 4

**РДА «Анализ компонентов выявленных рисков существенного искажения»  
(фрагмент)**

<b>Выявленный риск существенного искажения*</b>	<b>Акцентируемый компонент риска существенного искажения</b>	<b>Возможные причины искажений информации бухгалтерского учета</b>	<b>Вывод**</b>
Отсутствие рабочего плана счетов	Неотъемлемый риск	Недобросовестные действия руководства аудируемого лица	Возможно нарушение предпосылок 1-й и 2-й группы (классификация) (здесь и далее — согласно МСА 315)
Отсутствие организации ведения аналитического учета объектов	Риск средств контроля	Недобросовестные действия руководства аудируемого лица	Возможно нарушение предпосылок 1-й и 2-й группы (полнота, точность) (здесь и далее — согласно МСА 315)
Нерегулярность проверки данных, полученных в результате автоматизированного расчета	Риск средств контроля	Недобросовестные действия руководства аудируемого лица и ошибки (арифметические, систематические)	Возможно нарушение предпосылок 1-й и 2-й группы (полнота, точность) (здесь и далее — согласно МСА 315)

\* Определяется на основании профессионального суждения аудитора.

в связи с появлением существенных искажений могут быть не выполнены как точно, так и всеобъемлюще (табл. 5).

Содержание данного рабочего документа аудитора позволит гипотетически оценить возможный уровень влияния выявленных искажений на достоверность данных финан-

совой отчетности предприятия-клиента, а также выбрать соответствующий способ отбора элементов для тестирования и разработать надлежащие аудиторские процедуры.

На заключительном этапе предварительного аудита рекомендуется составить итоговый рабочий документ, в котором предполагается

Таблица 5

**РДА «Оценка характера выявленных рисков существенного искажения»  
(фрагмент)**

<b>Выявленный риск существенного искажения*</b>	<b>Характер риска существенного искажения**</b>	<b>Влияние на предпосылки подготовки финансовой отчетности**</b>
В учетной политике предприятия не определены сроки проведения инвентаризации активов и обязательств	Точечный	Возможно нарушение предпосылок 1-й группы (одной или нескольких) в зависимости от реальных сроков проведения инвентаризации и качества проводимой инвентаризационной работы
Отсутствие графика документооборота	Точечный	Возможно нарушение предпосылки 1-й группы (своевременность признания), поскольку движение документов может происходить с нарушением сроков
Отсутствие сверки данных аналитического и синтетического учета	Всеобъемлющий	Возможно нарушение предпосылок 1-й и 2-й группы, поскольку отдельные факты хозяйственной жизни могут быть не учтены в бухгалтерском учете предприятия

\* Определяется на основании оценки работы средств контроля.

\*\* Определяется на основании профессионального суждения аудитора.

РДА «Общий результат значительных рисков, выявленных до начала аудита»  
(фрагмент)

Значительный риск*	Компонент системы внутреннего контроля	Средство контроля	Характер значительного риска	Возможные предпосылки, которые могут быть нарушены	
				предпосылки 1-й группы	предпосылки 2-й группы
Отсутствие сверки информации в регистрах учета	Контрольные процедуры	Отсутствует	Всеобъемлющий	Наличие, полнота, точность	Существование, полнота, точность, оценка и распределение
Вывод о дальнейших аудиторских процедурах: предполагается сплошная проверка данных отражения первичной учетной документации в регистрах аналитического и синтетического учета путем метода инспектирование, запрос и внешнее подтверждение					
Отсутствие положения о внутреннем контроле на предприятии	Контрольная среда	Должностные обязанности сотрудников	Точечный	Наличие, полнота, точность	Существование, полнота, точность, оценка и распределение
Вывод о дальнейших аудиторских процедурах: предполагается выборочная проверка должностных обязанностей сотрудников для анализа объема выполняемых работ путем метода инспектирование, запрос					

\* Выявленный риск существенного искажения согласно МСА 315.

отразить обобщающие сведения и выводы, которые будут необходимы для разработки стратегии и тактики аудита (табл. 6).

Представленный рабочий документ позволяет систематизировать полученную информацию по выявленным рискам существенного искажения для оценки его общей предполагаемой величины. Установленные зоны отсутствия средств контроля будут являться критическими точками учета, на которые следует акцентировать внимание при составлении плана и программы аудиторского обследования.

Таким образом, выявление рисков существенного искажения аудируемого лица закреплено на законодательном уровне и идентифицируется в международных стандартах аудита

с оценкой существенных искажений, которые были допущены в финансовой отчетности до начала проверки. Поэтому этап предварительного планирования аудита имеет ключевое значение в плане выбора надлежащих аудиторских процедур, так как установленные компоненты данного риска могут иметь как точечное, так и всеобъемлющее влияние на информацию бухгалтерского учета. Формирование аудиторского файла на данной стадии проверки позволит систематизировать, классифицировать и структурировать полученные результаты в соответствии с поставленным целями и задачами, что будет способствовать обоснованной работе аудитора при выявлении проблемных зон бухгалтерского учета клиента.

### Литература

1. Нестеров Д.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.
2. Резниченко Д.С. Выявление и оценка рисков существенного искажения с учетом пересмотренного международного стандарта аудита 315 // Вестник Академии знаний. — 2022. — № 4 9 (2). — С. 244–251.
3. Юдинцева Л.А. Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2019. — № 20 (476). — С. 21–31.

