

Документирование искажений, выявленных в ходе аудита

Documenting Distortions, Identified During the Audit

УДК 657.1

DOI: 10.12737/article_5addc1459bad36.32560807

Ю.Ю. Кочинев, д-р экон. наук, доцент, профессор
Санкт-Петербургского политехнического университета
Петра Великого

e-mail: Kochinev@kafedrapik.ru

Yu.Yu. Kochinev, Doctor of Economic Sciences, Associate
Professor, Professor, Peter the Great St. Petersburg
Polytechnic University

e-mail: Kochinev@kafedrapik.ru

Аннотация. В работе рассмотрены вопросы составления рабочих документов в части представления руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, информации о выявленных в ходе аудита искажениях. Предложены рекомендации по документированию, исходя из требований международных стандартов аудита.

Ключевые слова: аудит, международные стандарты аудита, рабочие документы, искажения, выявленные в ходе аудита.

Abstract. The paper deals with the issues of preparation of working documents in terms of providing information to management and persons responsible for corporate governance on the distortions detected during the audit. Recommendations for documentation based on the requirements of international auditing standards are proposed.

Keywords: auditing, international auditing standards, working documents, the misstatements identified during the audit.

Обязанности аудитора по оценке и документированию выявленных искажений установлены МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита». Анализ п. 15 указанного стандарта показывает, что рабочая документация аудитора в рассматриваемой части должна содержать следующую информацию:

- определение уровня (уровней) незначительности;
- перечень всех накопленных искажений (за исключением явно незначительных) и направление этого перечня руководству с предложением об их исправлении;
- перечень неисправленных искажений и определение их существенности;
- запрос руководству (с приложением краткого перечня таких неисправленных искажений) и письменное заявление руководства о том, считает ли оно воздействие указанных неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности несущественным для финансовой отчетности в целом;
- информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о неисправленных

существенных искажениях с указанием того, какое воздействие эти искажения могут оказать на вид аудиторского заключения.

Рассмотрим вопросы документирования выявленных в ходе аудита искажений по перечисленным выше позициям, предусмотренным МСА 450.

Начнем с уровня незначительности, который должен определить аудитор. Напомним, что уровень незначительности — это величина, имеющая существенно меньший порядок, чем уровень существенности, определенный согласно МСА 320. Искажения, отнесенные к явно незначительным (не превышающие уровень незначительности и явно не имеющие никаких последствий независимо от размера, характера, обстоятельств возникновения), не накапливаются аудитором и не включаются в объем информации, подлежащей сообщению руководству аудируемого лица. Например, для статьи отчетности аудитором установлен уровень существенности $S = 1000$ тыс. рублей. Тогда уровень незначительности не должен превышать 10 тыс. рублей, так как он должен быть, как минимум, на два порядка (это сле-



дует из его определения) меньше уровня существенности.

Информация с перечнем всех накопленных искажений, направляемая руководству аудируемого лица — это по сути дела тот рабочий документ, который по сложившейся практике многие аудиторские фирмы именуют отчетом об аудиторской проверке. Составляя подобный документ, следует не забывать о том, что он должен содержать информацию об уровне незначительности, установленном аудитором, а также упоминание о том, что явно незначительные искажения аудитором не рассматриваются.

Документирование перечня неисправленных искажений, направляемого лицам, отвечающим за корпоративное управление, может

быть осуществлено в соответствии с рекомендациями, разработанными СРО «Российский союз аудиторов» (<http://org-rsa.ru/metodologiya/metodicheskie-materialy-sro-rsa-po-msa.php>) и СРО АССОЦИАЦИЯ «СОДРУЖЕСТВО» <http://www.auditor-sro.org/users/>. Следует, однако, отметить, что составляя подобный рабочий документ, аудитор «должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными» (п. 11 МСА 450), а также «должен включить в аудиторскую документацию... свой вывод о том, являются ли неисправленные искажения в отдельности или в совокупности существенными, и основания для такого вывода» (п. 15 МСА 450).

Таблица 1

Перечень неисправленных искажений и определение их существенности

| № | Статья отчетности | Сумма, тыс. руб. | Уровень существенности, тыс. руб. | Неисправленные искажения, тыс. руб. | |
|-----|--|------------------|-----------------------------------|-------------------------------------|---|
| | | | | Несущественные | Существенные |
| 1 | Отчет о финансовых результатах | | | | |
| 1.1 | Выручка | 500 000,0 | 5000,0 | 25,0 (занизжение выручки) | -- |
| 1.4 | Прибыль до налогообложения | 50 000,0 | 4000,0 | 25,0 (занизжение прибыли) | -- |
| 1.5 | Чистая прибыль | 40 000,0 | 4000,0 | 25,0 (занизжение прибыли) | -- |
| 2 | Бухгалтерский баланс | | | | |
| 2.1 | Нераспределенная прибыль | 150 000,0 | 4500,0 | 25,0 (занизжение прибыли) | -- |
| 3 | Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах | | | | |
| 3.1 | О связанных сторонах и операциях с ними | -- | -- | -- | В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах не раскрыта информация о видах и объемах операций со связанными сторонами |

С учетом изложенных выше требований МСА 450 может быть рекомендована форма перечня неисправленных искажений, приведенная в качестве примера в табл. 1.

Отметим, что указанные выше перечни являются сводными регистрами, и информация о накопленных и неисправленных искажениях поступает в них по результатам проверки аудитором конкретных статей отчетности, оборотов и сальдо счетов, раскрытий информации. Очевидно, что информацию об искажении, выявленном в ходе проверки конкретной статьи отчетности, оборота и сальдо счета, раскрытия информации, аудитор также должен документировать: «Аудитор должен отразить в аудиторской документации...соответствующие результаты аудиторских процедур» (пункт 28 МСА 330).

Заметим, однако, что среди рекомендуемых форм рабочих документов, приведенных на указанных выше сайтах СРО «Российский союз аудиторов» и СРО АССОЦИАЦИЯ «СОДРУЖЕСТВО» (детальный перечень этих форм рассмотрен в [1]), подобной формы не предусмотрено.

При разработке подобной формы необходимо иметь в виду, что она должна содержать сведения о характере, сроках проведения и объеме аудиторской процедуры, поскольку именно эти данные должны быть зафиксированы в плане аудита (п. 9 МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»). Пример возможной формы документирования результатов проверки конкретного вида операций (оборота счета), сальдо счета или раскрытия информации в общем виде приведен на рис. 1.

В предлагаемой форме указываются дата проведения процедуры, ее характер (инспектирование активов или документов, наблюдение, повторное проведение, запрос и т.д.), объем (процедура сплошной проверки, выборочная статистическая процедура, процедура выбора конкретных позиций).

При использовании процедуры, основанной на формировании статистической аудиторской выборки, в рабочем документе согласно требованиям МСА 530 указываются объем выборки, прогнозное (расчетное) искажение в генеральной совокупности и риск выборки. Рассмотрим заполнение рабочего документа в подобном случае на конкретном примере.

Пример 1. Аудитор проверяет отходование товаров, полученных от поставщиков (оборот Д-т 41 — К-т 60). Исходные данные: объем генеральной совокупности $N = 1000$ накладных общей стоимостью $J = 25 000 000$ руб.; объем выборки $n = 50$ накладных; искажения в накладных, попавших в выборку: $k_1 = 2000$ руб., $k_2 = 5000$ руб. Порог существенности для данной генеральной совокупности определен аудитором в размере $p = 2\%$ (в рублях $P = 500 000$ руб.). С помощью зависимостей, приведенных нами в [2], определим прогнозное искажение в генеральной совокупности K и риск выборки R_B .

Выборочная средняя:

$$\bar{k} = \frac{\sum_{i=1}^n k_i}{n} = \frac{2000 + 5000}{50} = 140 \text{ руб.}$$

Прогнозное искажение в генеральной совокупности:

$$K = \bar{k} * N = 140 * 1000 = 140 000 \text{ руб.}$$

Среднеквадратичное отклонение выборочной средней:

$$\bar{\sigma} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (k_i - \bar{k})^2}{n(n-1)}} = \sqrt{\frac{28020000}{50(50-1)}} = 107 \text{ руб.}$$

Отношение порога существенности к объему генеральной совокупности:

$$\bar{P} = \frac{P}{N} = \frac{500000}{1000} = 500 \text{ руб.}$$

Расчетное значение предела интеграла Лапласа:

$$t = \frac{\bar{P} - \bar{k}}{\bar{\sigma}} = \frac{500 - 140}{107} = 3,3.$$

Из статистических таблиц получаем, что при $t = 3,3$ вероятность того, что прогнозное искажение в генеральной совокупности K превысит порог существенности P равна 0,001. Таким образом, риск выборки $R_B = 0,1\%$. Из этого следует, что с вероятностью 99,9% прогнозное искажение в генеральной совокупности (наиболее вероятное значение которого составляет 140 000 руб.) не превысит порог существенности, равный 500 000 руб.

В этом случае приведенный на рис. 1 рабочий документ будет заполнен так, как это



**РЕЗУЛЬТАТЫ ВЫПОЛНЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР
ПО СУЩЕСТВУ**

Вид операций: _____

Сальдо счета: _____

Раскрытие информации: _____

Источники информации: _____

Проверяемая генеральная совокупность: _____

Характер процедуры: _____

Дата проведения: _____

Объем процедуры: _____

а) процедура сплошной проверки:

выявленное фактическое искажение _____

б) выборочная статистическая процедура:

объем генеральной совокупности _____

объем выборки _____

фактическое искажение, выявленное в выборке _____

прогнозное искажение в генеральной совокупности _____

оценка риска выборки _____

вывод _____

в) выборочная нестатистическая процедура (выбор конкретных позиций):

фактическое искажение, выявленное в отобранный страте _____

оценка риска существенного искажения в оставшейся части элементов _____

генеральной совокупности _____

вывод _____

Рис. 1. Результаты выполнения аудиторской процедуры по существу

предоставлено на рис. 2. Используемые зависимости могут быть приведены в рабочем документе в качестве примечаний.

Выборочная проверка конкретных позиций согласно МСА 500 может состоять в выборе позиций, обладающих наибольшей стоимостью; выборе ключевых позиций (подозрительных, необычных, особо подверженных риску существенного искажения); выборе позиций, необходимых для получения определенной информации.

Стандарт указывает, что при использовании выборочной процедуры, основанной на отборе

конкретных позиций, аудитор не может оценить прогнозное искажение в генеральной совокупности, поскольку подобный способ позволяет получить аудиторские доказательства только в отношении отобранных конкретных позиций.

Очевидно, что при осуществлении выборочной проверки путем отбора конкретных позиций аудитор должен оценить риск существенного искажения в оставшейся части позиций, и если этот риск отличен от приемлемо низкого, аудитор должен применить ту или иную аудиторскую процедуру к оставшейся

РЕЗУЛЬТАТЫ ВЫПОЛНЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

Вид операций: оприходование товаров

Источники информации: дебетовый оборот счета 41, товарные накладные

Проверяемая генеральная совокупность: товарные накладные

Характер процедуры: инспектирование документов

Дата проведения: 15.04.2019.

Объем процедуры: выборочная статистическая процедура

объем генеральной совокупности — 1000 накладных

объем выборки — 50 накладных

фактическое искажение, выявленное в выборке — 7000 руб.

прогнозное искажение в генеральной совокупности — 140 000 руб.

оценка риска выборки — низкий (0,1%)

вывод: искажение несущественно

Примечания

Риск выборки определяется из статистических таблиц по значению предела интеграла Лапласа

$$t = \frac{\bar{P} - \bar{k}}{\bar{\sigma}},$$

где $\bar{P} = P / N$; N (в натуральных единицах) — объем генеральной совокупности; P (руб.) — порог существенности, определенный для анализируемой генеральной совокупности; \bar{k} (руб.) — среднее искажение в выборке

$$\bar{k} = \frac{k}{n} = \frac{\sum_{i=1}^n k_i}{n} \text{ (руб.)},$$

n (в натуральных единицах) — объем статистической выборки; k_i (руб.) — размер искажения в i -ом элементе выборки; $k = \sum_{i=1}^n k_i$ (руб.) — суммарное искажение в выборке; $\bar{\sigma}$ — среднеквадратичное отклонение выборочной средней

$$\bar{\sigma} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (k_i - \bar{k})^2}{n(n-1)}}.$$

Прогнозное искажение в генеральной совокупности

$$K = \bar{k} * N \text{ (руб.)}.$$

Рис. 2. Результаты выполнения выборочной статистической процедуры

части позиций (например, сформировать аудиторскую выборку).

Методика оценки риска существенного искажения в части позиций элементов генеральной совокупности, не вошедших в число отобранных конкретных позиций, разработана нами в [3]. Ниже рассмотрим вопросы

составления рабочих документов в подобных случаях. Начнем с документирования результатов выполнения выборочной процедуры, основанной на отборе ключевых позиций.

Пример 2. Аудитор проверяет оприходование товаров, полученных от поставщиков



(оборот Д-т 41 — К-т 60). Объем генеральной совокупности $N = 1000$ операций, из них 100 операций — это оприходование импортных товаров, приобретенных за валюту у иностранных поставщиков. Порог существенности, применяемый для данного оборота — $p = 2\%$ (в долях единицы — 0,02). Аудитор счел оприходование импортных товаров операциями, более подверженными риску существенного искажения и отобрал их для проверки ($N_1 = 100$). По оценке аудитора риск существенного искажения в отобранной страте вдвое выше, чем в оставшихся элементах. Тогда коэффициент $G = 0,5$.

Проверив отобранную страту, аудитор не обнаружил в ней ни одного искажения ($m = 0$).

Риск существенного искажения в оставшихся операциях:

$$R_{\text{СИ}} = G \cdot (pN_1)^m \cdot e^{-pN_1} \cdot (1/m!) = \\ = 0,5 \cdot \exp(-0,02 \cdot 100) = 0,06(6\%).$$

Из полученного результата аудитор может сделать вывод о низком риске существенного искажения в оставшихся операциях.

В этом случае рабочий документ будет выглядеть так, как это представлено на рис. 3.

Далее рассмотрим документирование результатов выполнения выборочной процедуры, основанной на отборе позиций с наибольшей стоимостью.

Пример 3. Аудитор проверяет оприходование товаров, полученных от поставщиков (оборот Д-т 41 — К-т 60). Исходные данные: объем генеральной совокупности $N = 1000$ накладных общей стоимостью $J = 25 000 000$ руб., из них на 100 накладных ($N_1 = 100$) приходится 10 600 000 рублей. На остальные 900 накладных ($N_2 = 900$) приходится 14 400 000 рублей ($J_2 = 14 400 000$). Порог существенности для данной генеральной совокупности определен аудитором в размере $p = 2\%$ (в рублях $P = 500 000$ руб.). Аудитор отбирает 100 накладных (позиции, отличающиеся наибольшей стоимостью) и подвергает их сплошной проверке. Искажений при этом не выявлено.

Средняя стоимость оставшихся позиций:

$$\bar{J}_2 = J_2/N_2 = 14 400 000 / 900 = 16 000 \text{ руб.}$$

РЕЗУЛЬТАТЫ ВЫПОЛНЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ПО СУЩЕСТВУЮЩЕМУ

Вид операций: оприходование товаров

Источники информации: дебетовый оборот счета 41, товарные накладные

Проверяемая генеральная совокупность: товарные накладные

Характер процедуры: инспектирование документов

Дата проведения: 15.04.2019.

Объем процедуры: выборочная нестатистическая процедура (выбор ключевых позиций)

фактическое искажение, выявленное в отобранной страте отсутствует

оценка риска существенного искажения в оставшейся части элементов генеральной совокупности низкий (6%)

вывод искажения не выявлены

Примечания

Риск существенного искажения в оставшейся части элементов

$$R_{\text{СИ}} = G * (pN_1)^m * e^{-pN_1} * (1/m!),$$

где N_1 — объем страты отобранных ключевых элементов (в натуральных единицах);

p — порог существенности (в долях единицы); m — количество искажений в отобранной страте (в натуральных единицах); G — коэффициент учета неравновозможности искажений.

Рис. 3. Результаты выполнения выборочной процедуры, основанной на отборе ключевых позиций

РЕЗУЛЬТАТЫ ВЫПОЛНЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ПО СУЩЕСТВУ

Вид операций: оприходование товаров**Источники информации:** дебетовый оборот счета 41, товарные накладные**Проверяемая генеральная совокупность:** товарные накладные**Характер процедуры:** инспектирование документов**Дата проведения:** 15.04.2019.**Объем процедуры:** выборочная нестатистическая процедура (выбор позиций, обладающих наибольшей стоимостью)

фактическое искажение, выявленное в отобранный страте отсутствует

оценка риска существенного искажения в оставшейся части элементов

генеральной совокупности низкий (5%)

вывод искажения не выявлены

Примечания

Риск существенного искажения в оставшейся части элементов

$$R_{\text{СИ}} = e^{-\frac{N_1 P}{N \bar{j}_2}},$$

где N — объем генеральной совокупности; N_1 — объем отобранных элементов, обладающих наибольшей стоимостью; N_2 — объем оставшихся элементов ($N = N_1 + N_2$); J (в рублях) — стоимость всех элементов генеральной совокупности; J_1 — стоимость отобранных элементов; J_2 — стоимость оставшихся элементов ($J = J_1 + J_2$); P — порог существенности (в рублях), определенный для рассматриваемой генеральной совокупности; $\bar{j}_2 = J_2/N_2$.

Рис. 4. Результаты выполнения выборочной процедуры, основанной на отборе позиций, обладающих наибольшей стоимостью

Для данных параметров генеральной совокупности риск существенного искажения будет равен:

$$R_{\text{СИ}} = \exp(-(N_1/N) \cdot (P/\bar{j}_2)) = \\ = \exp(-(100/1000) \cdot (500\,000/16\,000)) = 0,05(5\%).$$

Из полученного результата аудитор может сделать обоснованный вывод, что риск существенного искажения в оставшейся части позиций — низкий.

Рабочий документ в данном случае будет выглядеть так, как это представлено на рис. 4.

Приведенные в настоящей работе формы, предназначенные для документирования искажений, выявленных в ходе аудита, полностью соответствуют требованиям международных стандартов и могут быть рекомендованы для практического использования аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Литература

1. Устинова Я.И. Переход к МСА: изменения в практике документирования аудита // Аудитор. — 2017. — № 8. — С. 3–14.
2. Кочинев Ю.Ю. Особенности применения статистических и нестатистических выборочных процедур в ходе аудита // Аудитор. — 2014. — № 5. — С. 24–31.
3. Кочинев Ю.Ю. Развитие математических методов количественной оценки рисков при выборочных процедурах в аудите // Экономика и предпринимательство. — 2017. — № 12 (ч. 4). — С. 1223–1227.
4. Сквирская Е.Л. Новое в Международных стандартах аудита: документирование аудита // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2006. — № 3. — С. 32–39.

