

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ АУДИТОРСКОГО РИСКА С УЧЕТОМ ФАКТОРОВ «ДЕЙСТВИЯ», «СОБЫТИЯ» И «ОГРАНИЧЕНИЯ»***Елена Юрьевна ИТЫГИЛОВА**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита,
Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления,
Улан-Удэ, Российская Федерация
e_itygilova@inbox.ru

История статьи:

Получена 14.07.2015

Одобрена 16.07.2015

Доступна онлайн 10.08.2015

УДК 657.6

JEL: M420

Аннотация

Тема. Статья посвящена исследованию методологических аспектов оценки аудиторского риска. Одним из важных источников информации для субъектов хозяйственных отношений является бухгалтерская отчетность, которая в силу объективных и субъективных причин подвержена искажениям. Этот риск существовал всегда, но особую актуальность он приобрел с развитием рыночных отношений. Оценивая собственный риск, аудитор должен понимать, что от его величины зависит и величина информационного риска пользователей публичной бухгалтерской финансовой отчетности. Особую роль на современном этапе развития аудита играют разработка и внедрение в практику работы аудиторских фирм стандартизированных методик, позволяющих адекватно оценивать аудиторский риск и повышающих эффективность работы аудитора.

Цели. Методологическое развитие положений о классификации искажений бухгалтерской финансовой отчетности по причинам их возникновения, уточнение модели оценки аудиторского риска, которая позволит учитывать при оценке факторы, воздействующие на качественное состояние бухгалтерской финансовой информации и аудиторского мнения.

Методология. В ходе выполнения исследования применялись формально-логические методы и приемы познания: анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение, аналогия.

Результаты. Предложена уточненная модель аудиторского риска с учетом факторов «действия», «события» и «ограничения».

Значимость. Дано методологическое развитие положений о модели оценки аудиторского риска с учетом факторов, воздействующих на качественное состояние бухгалтерской финансовой информации и аудиторского мнения. Сформулировано положение о том, что искажение бухгалтерской отчетности можно трактовать как неправильное представление фактов-состояний в результате неверного отражения фактов-действий и фактов-событий в бухгалтерском учете. Данное определение отвечает сущности фактов хозяйственной деятельности.

Ключевые слова:

аудиторский риск, риск существенных искажений, риск необнаружения существенных искажений, финансовая отчетность

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Для цитирования: Итыгилова Е.Ю. Методологические аспекты оценки аудиторского риска с учетом факторов «действия», «события» и «ограничения» // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 20, № 13. – С. 768 – 778.

<https://doi.org/10.24891/ia.20.13.768>

Исследование методологических аспектов оценки аудиторского риска является актуальным направлением развития аудиторской науки на протяжении всего периода становления института аудита. В числе наиболее значительных исследований в этом направлении можно отметить работы зарубежных ученых в области

моделирования аудиторского риска – методологические подходы Б. Кэшинга [1], Д. Хээрли [2], Г. Холмса [3], а также работы отечественных ученых по вопросам анализа и классификации аудиторского риска – Ю.Ю. Кочинева [4, 5, 6, 7], С.М. Бычковой [8, 9], И.И. Елисеевой [10], Я.В. Соколова [11], В.Я. Соколова [12, 13], А.А. Терехова [14, 15] и М.А. Городилова [16].

* Статья публикуется по материалам журнала «Международный бухгалтерский учет», 2015, т. 18, вып. 25.

По мнению С.М. Бычковой, «к настоящему времени в экономической теории еще не разработано общепринятой и одновременно исчерпывающей классификации рисков. Это связано с тем, что на практике существует очень большое число различных проявлений рисков, при этом один и тот же вид риска может обозначаться различными терминами. Кроме того, зачастую оказывается весьма сложным разграничивать отдельные виды риска» [8].

В этом смысле применительно к настоящему исследованию надо также учитывать мнение Ю.Ю. Кочинева: «Следует отдельно оценить риск существенного искажения вследствие ошибок и отдельно (применив специальные процедуры) – риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий» [4].

В целом, предлагая новые положения, автор данной статьи придерживается классической точки зрения о том, что в работе аудиторов «риск – это опасность того, что выданное аудитором заключение будет опротестовано кем-либо из участников хозяйственного процесса. В этом контексте риск предполагает, что если цели аудита не будут достигнуты, возникнет ущерб. Аудитор, выдавая заключение, должен свести риск к минимуму» [11].

Итак, **стандартная модель аудиторского риска AP**, предписанная аудиторскими стандартами¹, может быть выражена следующей формулой:

$$РСИ \times РН СИ = AP$$

где РСИ – риск существенных искажений финансовой отчетности;

РНСИ – риск необнаружения существенных искажений финансовой отчетности.

Однако, с целью эффективного выявления преднамеренных искажений, представляется целесообразным детализировать данную модель в соответствии с классификацией искажений. На этом основании введем в стандартную формулу риска дополнительные факторы:

- 1) Д – действия;
- 2) С – события;
- 3) О – ограничения.

Под фактором «*действия*» будем понимать, с одной стороны, действия лиц экономического

¹ МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенного искажения на основе понимания деятельности субъекта и среды его функционирования».

субъекта, приводящие к искажению финансовой отчетности. А с другой стороны, это действия аудитора, которые могут привести к необнаружению искажений. И в том, и другом случае действия могут носить ошибочный или недобросовестный характер.

Введение в модель аудиторского риска фактора «*события*» обусловлено тем обстоятельством, что искажения финансовой отчетности могут быть обусловлены не только действиями определенных лиц, но и обстоятельствами непреодолимой силы.

Включение в модель аудиторского риска фактора «*ограничения*» обусловлено тем, что и аудиту, и финансовой отчетности присущи неотъемлемые ограничения, последствиями которых являются вероятность необнаружения существенных искажений в аудируемой финансовой отчетности в случае аудита и допущения существенных искажений в случае финансовой отчетности.

Предлагаемая мультипликативная модель аудиторского риска представлена на *рис. 1*.

Рассмотрим составные элементы данной модели – риск существенных искажений и риск необнаружения существенных искажений.

1. Риск существенных искажений можно выразить формулой с последующим разложением на составные элементы риска:

$$РСИ = РСИ_{д} \times РСИ_{с} \times РСИ_{о},$$

где РСИ_д – риск существенных искажений в результате действий лиц экономического субъекта (1.1);

РСИ_с – риск существенных искажений в результате событий, произошедших в проверяемом периоде в деятельности экономического субъекта (1.2);

РСИ_о – риск существенных искажений в результате ограничений, присущих финансовой отчетности (1.3).

1.1 Риск существенных искажений в результате действий лиц экономического субъекта. Существенные искажения финансовой отчетности отчитывающегося экономического субъекта могут явиться результатом действий лиц, отвечающих за подготовку и представление финансовой отчетности, и (или) руководства и представителей собственника экономического субъекта, осуществляющих надзор за подготовкой отчетности. В зависимости от характера действий – ошибочного или недобросовестного – искажения могут быть непреднамеренными или преднамеренными.

С учетом того обстоятельства, что действия лиц экономического субъекта, имеющие отношение к процессу подготовки и представления финансовой отчетности могут быть ошибочными или недобросовестными, представляется целесообразным разложить риск существенных искажений в результате действий на две составляющие – риск существенных искажений в результате ошибочных действий лиц экономического субъекта и риск существенных искажений в результате недобросовестных действий лиц экономического субъекта:

$$РСИ_{д} = РСИ_{од} \times РСИ_{нд},$$

где РСИ_{од} – риск существенных искажений в результате ошибочных действий лиц, ответственных за подготовку и представление финансовой отчетности, например при выражении профессионального суждения;

РСИ_{нд} – риск существенных искажений в результате недобросовестных действий, связанных с незаконным присвоением активов и недобросовестными подготовкой и представлением финансовой отчетности со стороны руководства, представителей собственников или под влиянием третьих лиц.

1.2 Риск существенных искажений в результате событий, произошедших в проверяемом периоде в деятельности экономического субъекта.

Искажения финансовой отчетности в отдельных случаях можно представить как последствия событий, произошедших в проверяемом периоде в деятельности экономического субъекта. К событиям, которые могут оказать влияние на процесс подготовки и представления финансовой отчетности следует отнести чрезвычайные обстоятельства хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация имущества и т.п.), а также обстоятельства, не контролируемые экономическим субъектом и являющиеся волей случая, например утеря аудируемым лицом учетных записей, изъятие из них существенного компонента финансовой отчетности контролирующими органами на неопределенный срок. Следствием перечисленных событий может явиться ограничение объема аудита².

1.3 Риск существенных искажений в результате ограничений, присущих финансовой отчетности.

² Ограничение объема аудита – это ситуация, в которой у проверяющего отсутствует возможность выполнения какой-либо аудиторской процедуры, а также возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств путем выполнения альтернативных аудиторских процедур.

Вероятность содержания искажений в финансовой отчетности может быть обусловлена ограничениями ее подготовки. К ограничениям финансовой отчетности, влияющим на возможность ее потенциального искажения, относятся характер финансовой отчетности и соотношение затрат и выгод на представление полезной финансовой информации.

1.3.1 Характер финансовой отчетности.

Подготовка отчетности предполагает, что требования применяемых принципов финансовой отчетности используются в отношении фактов и обстоятельств деятельности организации с учетом суждений руководства. Кроме того, многие статьи финансовой отчетности связаны с субъективными решениями и оценками или предполагают некоторую неопределенность, и может существовать целый ряд приемлемых интерпретаций и суждений.

Следовательно, для некоторых статей финансовой отчетности характерен неотъемлемый уровень вариативности, который невозможно устранить. Например, это часто характерно для определенных расчетных оценок. Несмотря на то, что такую вариативность невозможно устранить с помощью дополнительных аудиторских процедур, аудитор обязан проанализировать насколько обоснованы расчетные оценки в контексте применяемых принципов финансовой отчетности и сопутствующего раскрытия информации, и рассмотреть качественные аспекты практики бухгалтерского учета в организации, включая индикаторы возможной необъективности суждений руководства (п. А46 МСА 200³).

1.3.2 Соотношение затрат и выгод на представление полезной финансовой информации.

Существует несколько типов затрат и выгод, которые следует принимать во внимание в соответствии с п. QC35 Концептуальных принципов финансовой отчетности [18].

Значимость и ценность информации со временем снижаются, и следует поддерживать определенный баланс между надежностью информации и затратами на ее получение (п. А48 МСА 200). Затраты представляют собой неотъемлемое ограничение в отношении информации, которая может быть представлена в рамках финансовой отчетности. Представление финансовой информации сопряжено с затратами, и важно, чтобы они оправдывались выгодами от представления данной сведений.

³ МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита».

2. Риск необнаружения существенных искажений можно выразить следующей формулой с последующим разложением на составные элементы риска:

$$РН СИ = РН СИ_{д} \times РН СИ_{с} \times РН СИ_{о},$$

где $РН СИ_{д}$ – риск необнаружения существенных искажений в результате действий аудиторов в ходе выполнения задания по аудиту финансовой отчетности (2.1);

$РН СИ_{с}$ – риск необнаружения существенных искажений в результате событий (2.2);

$РН СИ_{о}$ – риск необнаружения существенных искажений в результате ограничений, присущих аудиту финансовой отчетности (2.3).

2.1 Риск необнаружения существенных искажений в результате действий аудиторов в ходе выполнения задания по аудиту финансовой отчетности. Существенные искажения, имеющиеся в финансовой отчетности, но не обнаруженные в ходе аудиторской проверки, могут быть связаны с использованием ненадлежащих аудиторских процедур, неверным толкованием аудиторских доказательств, неспособностью аудитора идентифицировать искажение финансовой отчетности.

С учетом того обстоятельства, что действия аудиторов в ходе проведения аудита финансовой отчетности могут быть ошибочными или недобросовестными, представляется целесообразным разложить риск необнаружения существенных искажений в результате действий аудитора на две составляющие – риск необнаружения существенных искажений в результате ошибочных действий и риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий, в результате чего формула будет иметь следующий вид:

$$РН СИ_{д} = РН СИ_{од} \times РН СИ_{нд},$$

где $РН СИ_{од}$ – риск необнаружения существенных искажений в результате ошибочных действий аудиторов (2.1.1);

$РН СИ_{нд}$ – риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий аудитора (2.1.2).

2.1.1 Риск необнаружения существенных искажений в результате ошибочных действий

аудиторов. Ошибочные действия аудиторов представляют собой действия руководителя и участников аудиторской группы, связанные с выражением неверного профессионального суждения в отношении основных оценочных категорий в аудите, а также принятие неверных решений руководством аудиторской организации в отношении конкретного задания по аудиту финансовой отчетности.

2.1.2 Риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий аудитора. Такие действия могут быть связаны, например, с сокрытием манипулирования показателями финансовой отчетности руководством экономического субъекта или фактов незаконного присвоения активов.

2.2 Риск необнаружения существенных искажений в результате событий, произошедших в ходе проведения аудита финансовой отчетности. Существенные искажения, имеющиеся в финансовой отчетности, могут быть не обнаружены в связи со следующими тремя типами обстоятельств:

1) обстоятельства, связанные с характером или сроком проведения аудита:

а) в случае, когда время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов;

б) в случае, когда аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля аудируемого лица неэффективны;

2) препятствия, установленные руководством аудируемого лица:

а) в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации товарно-материальных запасов;

б) в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Препятствия, установленные руководством аудируемого лица, могут влиять также на другие вопросы проведения аудита, например на оценку аудитором рисков недобросовестных действий и на возможность продолжения выполнения аудиторского задания.

3) значительные сложности, с которыми пришлось столкнуться во время аудита (п. 16(b) МСА 260⁴). Они могут включать в себя:

- а) значительные задержки в предоставлении руководством требуемой информации;
- б) необоснованно короткий срок проведения аудита;
- в) неожиданно большие усилия, требующиеся для получения достаточных надлежащих доказательств;
- г) отсутствие ожидаемой информации;
- д) нежелание руководства выполнить или расширить по просьбе аудитора оценку способности организации продолжать непрерывную деятельность.

В некоторых обстоятельствах такие проблемы могут представлять собой ограничение объема аудита, что ведет к модификации аудиторского мнения (п. А18 МСА 260).

2.3 Риск необнаружения существенных искажений в результате ограничений, присущих аудиту финансовой отчетности. Аудитор не обязан и не может снизить аудиторский риск до нуля и, следовательно, получить абсолютное подтверждение того, что в финансовой отчетности не существенных искажений, будь то в силу недобросовестных действий или ошибок, поскольку в результате неотъемлемых ограничений аудита большинство аудиторских доказательств, на основе которых аудитор делает выводы и составляет заключения, носят аргументативный, а не безусловный характер. Неотъемлемые ограничения аудита обусловлены характером аудиторских процедур и необходимостью проведения аудита в разумные сроки и с разумными затратами (п. А45 МСА 200).

2.3.1 Характер аудиторских процедур, не позволяющих получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Существуют практические и юридические ограничения способности аудитора получить аудиторские доказательства.

Во-первых, есть вероятность того, что руководство и другие лица не предоставят, умышленно или неумышленно, полную информацию, имеющую отношение к подготовке финансовой отчетности или запрашиваемую аудитором. Соответственно,

аудитор не может быть уверен в полноте информации, даже несмотря на то, что им выполнены аудиторские процедуры по подтверждению полноты полученной информации.

Во-вторых, для сокрытия недобросовестных действий могут использоваться сложные, тщательно организованные схемы. Поэтому аудиторские процедуры, применяемые для сбора аудиторских доказательств, могут оказаться неэффективными для выявления преднамеренного искажения информации (например, с помощью сговора для подделки документов, которая сможет убедить аудитора в надежности аудиторских доказательств при их фактической ненадежности).

Аудитор не обязан быть экспертом по проверке подлинности документов и не имеет соответствующей подготовки.

В-третьих, аудит не является официальным расследованием предполагаемого правонарушения. Соответственно, проверяющий не имеет особых юридических полномочий, например права на проведение обыска, которые могут быть необходимы для подобного расследования (п. А47 МСА 200).

2.3.2 Необходимость проведения аудита в разумные сроки и с разумными затратами. Связанные с аудитом уровень сложности, сроки или затраты как таковые не могут сами по себе быть должным основанием для того, чтобы не выполнить безальтернативную аудиторскую процедуру или принять в качестве удовлетворительных недостаточно аргументированные аудиторские доказательства.

Грамотное планирование помогает выделить достаточно времени и ресурсов для проведения аудита. Пользователи финансовой отчетности предполагают, что аудитор составит заключение по финансовой отчетности в разумные сроки и с разумными затратами, признавая при этом нецелесообразность рассмотрения всей имеющейся информации или исчерпывающего анализа всех аспектов, исходя из посылки об ошибочном или недобросовестном характере информации, если не подтверждено обратное. (п. А48 МСА 200).

Следовательно, аудитору необходимо:

- 1) планировать аудит таким образом, который бы обеспечивал его эффективное проведение;
- 2) уделять особое внимание тем областям, в которых наиболее вероятен риск существенных

⁴ МСА 260 «Сообщение информации лицам, отвечающим за управление».

искажений, будь то в силу недобросовестных действий или ошибки, и, соответственно, сокращать объем работы по другим областям;

3) использовать тесты и другие средства изучения генеральной совокупности информации для выявления искажений (п. A49 MCA 200).

При планировании и проведении аудита аудитор должен иметь возможность выявления и оценки рисков существенного искажения информации на уровне финансовой отчетности и утверждений посредством оценки риска и соответствующих действий, а также применять тесты и другие средства изучения генеральной совокупности, чтобы получить обоснованные аргументы для выводов о ней (п. A50 MCA 200).

Потенциальные последствия неотъемлемых ограничений, влияющих на способность аудитора обнаружить существенные искажения, играют особо важную роль для ряда утверждений и предметных областей. К таковым относятся:

- 1) недобросовестные действия, в особенности с участием высшего руководства, или при наличии сговора (MCA 240⁵);
- 2) наличие и полнота информации о взаимодействии и операциях со связанными сторонами (MCA 550⁶);
- 3) факты несоблюдения законодательных и нормативных актов (MCA 250⁷);
- 4) будущие события или условия, вследствие которых организация может прекратить свое существование как действующее предприятие (MCA 570⁸, п. A51 MCA 200).

Например, в отношении обязанности аудитора рассмотреть существенные искажения в результате несоблюдения требований законодательных и иных актов последствия неотъемлемых ограничений способности аудитора выявить существенные искажения финансовой отчетности проявляются сильнее по следующим причинам:

- 1) существует много законодательных и нормативных актов, регулирующих в основном операционные аспекты деятельности организации, которые, как правило, не оказывают влияния на финансовую отчетность;

⁵ MCA 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при аудите финансовой отчетности».

⁶ MCA 550 «Связанные стороны».

⁷ MCA 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности».

⁸ MCA 570 «Непрерывность деятельности предприятия».

2) несоблюдение требований законодательных и нормативных актов может включать намеренное сокрытие таких действий, например сговор, подделку, умышленное неотражение операций в учетных документах, игнорирование руководством системы внутреннего контроля или осознанное предоставление аудитором ложных сведений;

3) факт несоблюдения требований законодательного или нормативного акта определяется решением суда (п. 5 MCA 250).

2.3.3 Обстоятельства, ограничивающие выявление искажений в результате характера недобросовестных действий. Существует неизбежный риск необнаружения существенных искажений финансовой отчетности (даже при надлежащем планировании и выполнении аудита в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами), особенно в результате недобросовестных действий.

Установить и доказать в ходе аудита факты недобросовестных действий руководства достаточно трудно. Существуют объективные обстоятельства, усложняющие процесс обнаружения (выявления и доказывания) искажений вследствие недобросовестных действий руководства экономического субъекта. К ним относятся:

- 1) специфический характер недобросовестных действий применительно к процессу выявления искажений отчетности в ходе аудита;
- 2) ограничения в отношении ответственности и обязанностей аудитора.

Рассмотрим эти два положения подробнее.

Специфический характер недобросовестных действий применительно к процессу выявления искажений отчетности в ходе аудита (высокая латентность). Процесс обнаружения недобросовестных действий усложняют следующие обстоятельства:

- сложность установления умысла, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица;
- возможность сокрытия недобросовестных действий, в том числе с применением фальсификации документов;
- возможность обхода формально установленных процедур контроля руководством или представителями собственника аудируемого лица;

– возможность сговора лиц, представляющих руководство, собственника, сотрудников аудируемого лица или третьих лиц.

Обнаружение этих действий затруднено, поскольку при мошеннических посягательствах совершаемые недобросовестные действия внешне выглядят как вполне обычные мероприятия, осуществляемые в соответствии с установленными правовыми и экономическими нормами. Недобросовестные лица всегда стремятся тщательно маскировать свои действия, а применяемые ими способы обмана, подлога и прочих видов мошенничества, как правило, очень трудно поддаются проверке.

Возможность аудитора выявлять недобросовестные действия зависит от следующих факторов⁹:

- а) искусность подделки;
- б) частота фактов манипулирования и объем информации, затрагиваемой манипулированием;
- в) масштабы сговора;
- г) связанные со сговором суммы отдельных значений, подвергшихся подтасовке;
- д) должностной статус лиц, участвующих в недобросовестных действиях.

Ограничения в отношении ответственности и обязанностей аудитора. Кроме названных существуют следующие ограничения в отношении ответственности и обязанностей аудитора:

- 1) аудитор имеет право воспринимать записи и документы экономического субъекта как

подлинные и не обязан быть специалистом по их проверке;

- 2) аудитор не несет и не может нести ответственности за предотвращение недобросовестных действий; в полной мере ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий возлагается на руководство экономического субъекта;

- 3) недобросовестные действия экономических субъектов – широкое понятие, а для аудита финансовой отчетности предметом рассмотрения становятся только те недобросовестные действия, последствием которых являются искажения финансовой отчетности;

- 4) аудитор может предположить или в отдельных случаях выявить факты недобросовестных действий экономического субъекта, но не может квалифицировать их как мошенничество с юридической точки зрения.

В силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск необнаружения некоторых существенных искажений в финансовой отчетности, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита. Однако неотъемлемые ограничения не могут быть основанием для принятия в качестве удовлетворительных недостаточно аргументированные аудиторские доказательства (п. A52 МСА 200).

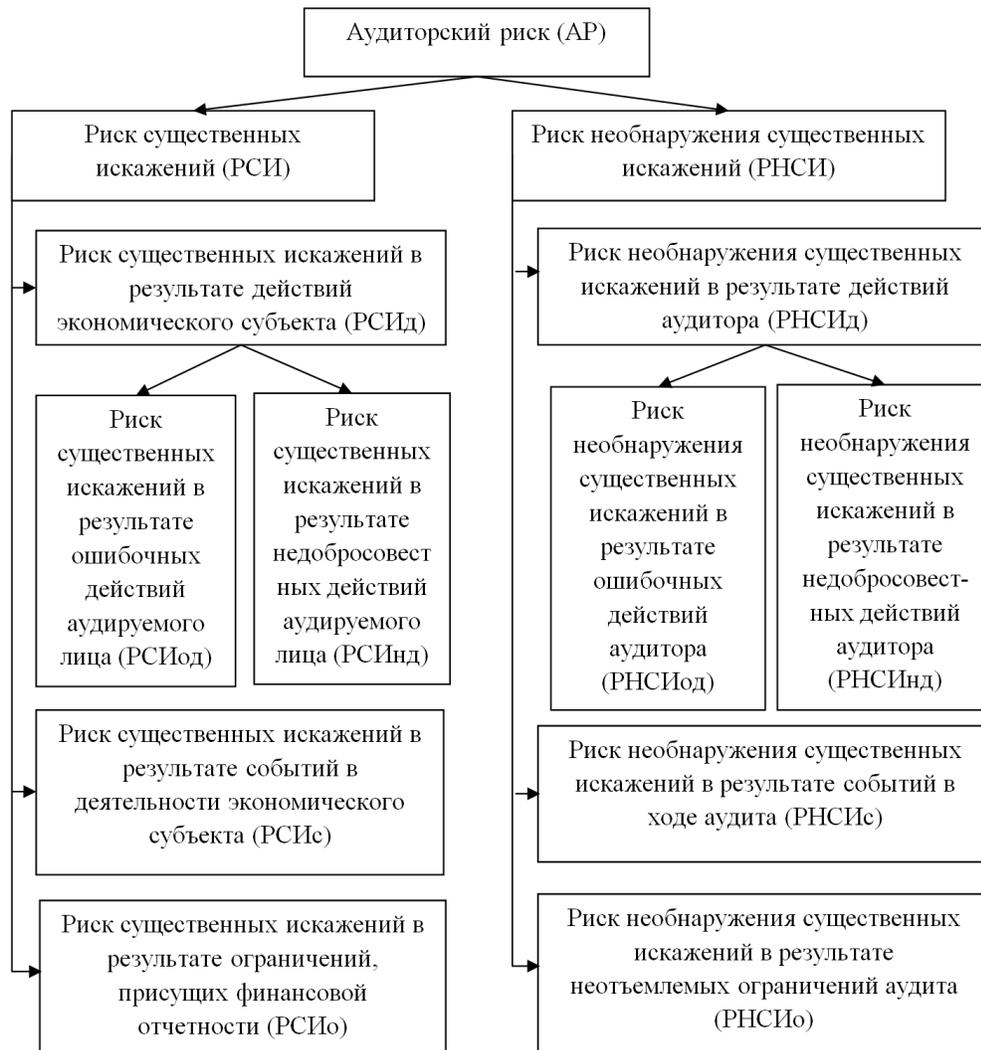
⁹ МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенного искажения на основе понимания деятельности субъекта и среды его функционирования».

Рисунок 1

Предлагаемая модель аудиторского риска

Figure 1

A proposed Audit Risk model



Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. *Cushing B.E.* A Mathematical Approach to the Analysis and Design of Internal Control Systems. *The Accounting Review*, 1974, vol. 49, no. 1, pp. 24–41.
2. *Hatherly D.J.* The Audit Evidence Process. London, Garden City Press Ltd., 1980, 152 p.
3. *Holmes H.W.* Auditing: An Activity Based Risk Evaluation Methodology. Australian Educational Research, 1995, 149 p. URL: <http://catalogue.nla.gov.au/Record/2143647>
4. *Кочинев Ю.Ю., Виноградова О.И.* Оценка риска существенного искажения вследствие ошибок или недобросовестных действий // *Аудитор*. 2013. № 3. С. 45–53.
5. *Кочинев Ю.Ю.* Моделирование аудиторского риска при планировании аудита // *Аудит и финансовый анализ*. 2008. № 4. С. 127–130.
6. *Кочинев Ю.Ю.* Оценка аудиторского риска: основы теории // *Аудит и финансовый анализ*. 2009. № 1. С. 80–92.
7. *Кочинев Ю.Ю.* Основы теории аудиторского риска. СПб.: СПбПУ, 2009. 54 с.
8. *Бычкова С.М., Растамханова Л.Н.* Риски в аудиторской деятельности. М.: Финансы и статистика, 2003. 414 с.
9. *Бычкова С.М.* Риск при проведении аудиторских проверок // *Бухгалтерский учет*. 1995. № 9. С. 26–29.
10. *Елисеева И.И., Бычкова С.М.* Виды аудиторских рисков // *Бухгалтерский учет*. 1999. № 6. С. 89–93.
11. *Соколов Я.В., Бычкова С.М.* Роль риска при проведении аудита // *Аудиторские ведомости*. 2000. № 11. С. 45–50.
12. *Соколов В.Я.* Риски в аудиторской проверке // *Бухгалтерский учет*. 1998. № 6. С. 51–56.
13. *Соколов В.Я.* Анализ рисков аудиторской проверки // *Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste: tarptautinės mokslinės konferencijos, vykusios Lietuvoje Vilniaus universitete, Ekonomikos fakultete 2012 m. kovo 29–30 d., mokslo darbai. 1 dalis*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2012. P. 655–661.
14. *Терехов А.А.* Аудит. М.: Финансы и статистика, 1998. 511 с.
15. *Терехов А.А., Терехов М.А.* Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. М.: Финансы и статистика, 1998. 207 с.
16. *Городилов М.А.* Идентификация и оценка рисков существенного искажения // *Аудитор*. 2011. № 9. С. 14–20; № 10. С. 15–21.
17. Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Vol. 1. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2014 Edition.
18. The Conceptual Framework for Financial Reporting. International Accounting Standards Board (IASB), September 2010.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**METHODOLOGICAL ASPECTS OF AUDIT RISK ASSESSMENT
TAKING INTO ACCOUNT FACTORS OF ACTIVITIES, EVENTS AND RESTRICTIONS****Elena Yu. ITYGILOVA**East Siberia State University of Technology and Management,
Ulan-Ude, Republic of Buryatia, Russian Federation
e_itygilova@inbox.ru**Article history:**

Received 14 July 2015

Accepted 16 July 2015

Available online

10 August 2015

JEL classification: M420**Abstract****Importance** The article investigates methodological aspects of audit risk assessment. Financial statements are one of the most important sources of information for business entities. However, financial statements may be misstated due to some objective or subjective reasons. Assessing their own risk, auditors should understand that audit risk directly correlates with the information risk for users of publicly available financial statements. Currently, it is especially important to develop and implement standardized methods in auditing firms' practices so to adequately assess the audit risk and improve the efficiency of auditors' performance.**Objectives** The research aims at methodological development of provisions on the classification of financial statements' distortions per reason of their origination, specifying the audit risk assessment model, which would allow considering factors that influence the quality of financial information and auditor's opinion.**Methods** The research is based on such formal and logic methods and cognition techniques, as analysis, synthesis, induction, deduction, comparison, and analogy.**Results** I propose a specified model of audit risk considering the factors of *activities, events and restrictions*.**Conclusions and Relevance** I provide a methodological development of provisions on audit risk assessment, considering factors that influence the quality of financial information and auditor's opinion. I determine that the distortion of financial statements may be construed as incorrect presentation of facts and states as a result of inaccurate recognition of activities and events in accounting records. This provision complies with the substance of business facts.**Keywords:** audit risk, material misstatement, detection risk, financial statements

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

Please cite this article as: Itygilova E.Yu. Methodological Aspects of Audit Risk Assessment Taking into Account Factors of Activities, Events and Restrictions. *International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 13, pp. 768–778.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.13.768>**Acknowledgments**The article was adapted from the *International Accounting* journal, 2015, July, vol. 18, iss. 25.**References**

1. Cushing B.E. A Mathematical Approach to the Analysis and Design of Internal Control Systems. *The Accounting Review*, 1974, vol. 49, no. 1, pp. 24–41.
2. Hatherly D.J. *The Audit Evidence Process*. London, Garden City Press Ltd., 1980, 152 p.
3. Holmes H.W. Auditing: An Activity Based Risk Evaluation Methodology. Australian Educational Research, 1995, 149 p. URL: <http://catalogue.nla.gov.au/Record/2143647>
4. Kochinev Yu.Yu., Vinogradova O.I. [Assessment of material misstatement risk due to fraud or errors]. *Auditor*, 2013, no. 3, pp. 45–53. (In Russ.)
5. Kochinev Yu.Yu. [Modeling of audit risk as part of audit planning]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2008, no. 4, pp. 127–130. (In Russ.)

6. Kochinev Yu.Yu. [Audit risk assessment: basics of the theory]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2009, no. 1, pp. 80–92. (In Russ.)
7. Kochinev Yu.Yu. *Osnovy teorii auditorского riska* [Fundamentals of the theory of audit risk]. St. Petersburg, SPbPU Publ., 2009, 54 p.
8. Bychkova S.M., Rastamkhanova L.N. *Riski v auditorской deyatel'nosti* [Risks of audit activities]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003, 414 p.
9. Bychkova S.M. [Risk in auditing]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1995, no. 9, pp. 26–29.
10. Eliseeva I.I., Bychkova S.M. [Types of audit risks]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1999, no. 6, pp. 89–93. (In Russ.)
11. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. [The role of risk in auditing]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2000, no. 11, pp. 45–50. (In Russ.)
12. Sokolov V.Ya. [Risks in auditing]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1998, no. 6, pp. 51–56. (In Russ.)
13. Sokolov V.Ya. [Risk analysis of an audit]. Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste: tarptautinės mokslinės konferencijos, vykusios Lietuvoje Vilniaus universitete, Ekonomikos fakultete, 2012, kovo 29–30 d., mokslo darbai. 1 dalis. Vilnius, Vilniaus universitetas, 2012, pp. 655–661. (In Russ.)
14. Terekhov A.A. *Audit* [Audit]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1998, 511 p.
15. Terekhov A.A., Terekhov M.A. *Kontrol' i audit: osnovnye metodicheskie priemy i tekhnologiya* [Control and audit: basic fundamental techniques and technology]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1998, 207 p.
16. Gorodilov M.A. [Identification and assessment of risks of material misstatement]. *Auditor*, 2011, no. 9, pp. 14–20, no. 10, pp. 15–21. (In Russ.)
17. Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. International Auditing and Assurance Standards Board, 2014, vol. 1.
18. The Conceptual Framework for Financial Reporting. International Accounting Standards Board, September, 2010.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.