

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Аудиторская деятельность

ПОСТРОЕНИЕ СТРАТЕГИИ АУДИТА НА ОСНОВЕ КАРТОГРАФИРОВАНИЯ И СПЕКТРАЛЬНОГО АНАЛИЗА РИСКОВ

Алексей Владимирович ПЕТУХ ^{a,*},
Ольга Ивановна ШВЫРЕВА ^b

^a кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита,
Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина
(Кубанский ГАУ),
Краснодар, Российская Федерация
petuh.a@kubsau.ru
<https://orcid.org/0000-0003-4273-6879>
SPIN-код: 1589-0702

^b кандидат экономических наук, профессор кафедры аудита,
Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина
(Кубанский ГАУ),
Краснодар, Российская Федерация
oshvyreva@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-2964-3187>
SPIN-код: 4357-6255

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 448/2021
Получена 12.08.2021
Получена в
доработанном виде
28.09.2021
Одобрена 25.10.2021
Доступна онлайн
15.11.2021

УДК 657.6

JEL: M41, M42

Аннотация

Предмет. Практика формирования стратегии аудита в условиях неопределенности параметризации вероятности и значительности рисков существенного искажения финансовой отчетности.

Цели. Обоснование процесса построения риск-ориентированной стратегии аудита с использованием инструмента «тепловая» карта рисков и определением необходимых и достаточных действий аудитора в ответ на оцененные риски, позволяющее наиболее точно определить трудоемкость аудиторского задания, спланировать эффективные и рациональные процедуры проверки отдельных сальдо, групп однотипных операций и раскрытий и процедуры общего характера.

Методология. Исследование проводилось с использованием абстрактно-логического метода, приемов контент-анализа, систематизации, классификации, графического метода визуализации данных.

Результаты. В статье на основе контент-анализа пересмотренных МСА, регулирующих риски в аудите, уточнены аспекты идентификации, оценки, документирования рисков, параметры позиционирования и визуализации факторов риска в зависимости от их вероятности и значительности, разработан сценарный механизм достаточных надлежащих действий аудитора в ответ на конкретные характеристики фактора риска. Разработана методика «спектрального» анализа комплекса оцененных факторов риска существенного искажения отчетности в целях построения стратегии аудита, позволяющая наиболее рационально

Ключевые слова:

стратегия аудита,
риск существенных
искажений
отчетности, оценка
риска, карта риска,
действия в ответ на
оцененные риски

использовать ресурсы аудиторской организации для выполнения аудиторского задания.

Область применения. Результаты данной статьи могут использоваться в практической деятельности аудиторов и аудиторских организаций, а также внутренних аудиторов, стремящихся наиболее эффективно планировать контрольные мероприятия с использованием цифровых методов.

Выводы и значимость. Разработанные модели «тепловой» карты аудиторского риска и обобщенной карты «спектрального» анализа рисков являются наиболее рациональными инструментами для формирования научно обоснованной стратегии аудита с акцентами на области повышенного риска, для целей обоснования достаточных надлежащих процедур управления рисками существенных искажений на всех этапах аудита от планирования до обобщения результатов, для формирования достаточно полного и прозрачного аудиторского досье, а также для обоснования соответствия аудиторского заключения собранным аудиторским доказательствам.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Петух А.В., Швырева О.И. Построение стратегии аудита на основе картографирования и спектрального анализа рисков // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 11. – С. 1276 – 1309.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.11.1276>

Определение рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в ходе аудита является одной из важнейших процедур формирования стратегии аудиторского задания и является фактором эффективности выполнения аудиторских процедур.

Тем не менее, недостаточность применяемых мер по оценке рисков существенного искажения информации, низкий уровень планирования и документирования процессов идентификации, оценки рисков и действий в ответ на оцененные риски, предписанных международными стандартами аудита (МСА 230, 300, 315, 320, 330, 520, 540, 710)¹, являются самыми часто выявляемыми нарушениями в ходе внешнего контроля качества работы аудиторов и аудиторских организаций².

¹ Здесь и далее указаны международные стандарты аудита, введенные в действие приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации». URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/legislation/?id_65=126636-prikaz_minfina_rossii_ot_09.01.2019__2n_o_vvedenii_v_deistvie_mezhdunarodnykh_standartov_audita_na_territorii_rossiiskoi_federats

² Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов: отчет за 2020 г. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/monitoring/QualRep/?id_39=133897-kontrol_kachestva_raboty_auditorskikh_organizatsii_i_individualnykh_auditorov_otchet_za_2020_god

В связи с этим поиск инструментов и технологий накопления информации об аудиторских рисках, объективной их оценки и рациональной реакции аудитора в виде поиска надежных, но рациональных аудиторских процедур, является актуальной методической проблемой, требующей контент-анализа действующих и реформируемых стандартов аудита, междисциплинарного исследования теории и успешной практики управления рисками.

Исследованию теории риск-менеджмента, включая разработку научного базиса аудиторского риска, посвящены труды Г.А. Агаркова, Д.А. Бессонова, В.С. Сухих, А.Р. Хановой, Л.В. Юрьевой [1], М.Д. Акатьевой [2], В.А. Макаровой, О.Ю. Корниенко [3], Ю.С. Ефремовой [4], Е.Ю. Итыгиловой [5], авторов научной статьи [6].

Методы и практический опыт применения риск-ориентированных технологий в аудите рассмотрены С.В. Арженовским, Т.Г. Синявской, А.В. Бахтеевым [7], И.С. Егоровой [8, 9], В.В. Земсковым [10], Ю.Ю. Кочиневым, О.И. Виноградовой [11], Р.Н. Сунгатуллиной, О.Л. Гоголевой [12], Л.А. Юдинцевой [13].

Однако сегодня результаты данных исследований требуют актуализации в связи с изменением требований международных стандартов аудита в аспекте оценки и интерпретации риска в аудите (в частности, МСА 315 и 540). Кроме того, в свете обновленных стандартов требуют модификации все разработанные и внедренные автоматизированные технологии аудита, форматы рабочих документов аудитора в аспекте параметризации оценки рисков и регламентации действий в ответ на факторы, с высокой степенью вероятности способные вызвать существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Управление аудиторским риском как совокупность методов, приемов и мероприятий, позволяющих в определенной степени прогнозировать наличие существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности и принимать меры к их выявлению и/или модификации соответствующим образом аудиторского заключения, должно базироваться на двух взаимосвязанных составляющих: вероятности и значительности риска.

В соответствии с пересмотренным МСА 315³ важнейшими аспектами определения рисков и разработки необходимости действий в ответ на оцененные риски являются:

1) вероятность наступления риска (неблагоприятного события);

³ Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317405/

2) значительность риска (степень влияния на достоверность отчетности).

Вероятность наступления риска можно определять по разным моделям.

Так, в соответствии с ГОСТ Р 58771-2019 «Менеджмент риска. Технологии оценки риска»⁴ для оценки вероятности обычно применяют следующие три общих подхода, которые могут быть использованы как самостоятельно, так и совместно:

а) использование соответствующих хронологических данных для идентификации события или ситуации, произошедших в прошлом и допускающих возможность экстраполяции вероятности их появления в будущем. Используемые данные должны относиться к рассматриваемым системам, оборудованию, организациям или видам деятельности, а также к требованиям деятельности организации. Если в соответствии с имеющимися данными частота появления события очень низка, то все оценки вероятности будут иметь высокую неопределенность. Это характерно для ситуаций, вероятность появления которых близка к нулю, когда появление события, ситуации или обстоятельств в будущем очень маловероятно;

б) использование для оценки вероятности методов прогнозирования, таких как анализ дерева ошибок и анализ дерева событий. Если хронологические данные недоступны или недостоверны, то для оценки вероятности необходимо провести анализ системы, деятельности, оборудования или организации и соответствующих отказов или работоспособных состояний. Для оценки вероятности главного события числовые данные для оборудования, персонала, организации и систем, полученные на основе эксплуатации и из опубликованных источников данных, следует использовать совместно. При применении методов прогнозирования важно обеспечить полноту анализа общей причины возможности появления отказов, включающих отказы различных частей или компонентов системы, вызванные одной причиной. Для оценки вероятности отказов оборудования и систем, а также их элементов, вызванных процессами износа, применяют методы моделирования, позволяющие учесть влияние неопределенности;

в) использование экспертных оценок в систематизированном и структурированном процессе оценки вероятности. Для получения экспертных оценок следует использовать всю доступную информацию, включая хронологические данные, сведения об особенностях системы, специфике организации, экспериментальные данные и т.д. Существуют формализованные методы получения экспертных оценок, которые помогают

⁴ ГОСТ Р 58771-2019 Национальный стандарт Российской Федерации «Менеджмент риска. Технологии оценки риска»: утвержден и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 17 декабря 2019 г. № 1405-ст.
URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200170253>

формулировать соответствующие вопросы. Доступные методы включают в себя методы Дельфи, попарного сравнения, ранжирования по категориям оценки и абсолютных оценок.

Что касается практических примеров определения вероятности рисков, можно привести модель аудиторской компании Deloitte (*табл. 1*).

В аудите наиболее часто используется метод экспертных оценок, поскольку «историческое» накопление информации о неблагоприятных событиях у аудируемых лиц, как правило, отсутствует, как и крайне редко применяется сертификация систем внутреннего контроля, включая управление рисками [14].

Поэтому для более надежной оценки вероятности риска в условиях «краткого знакомства» с аудируемым лицом и ограничений, присущих аудиту, целесообразно применять трехуровневую модель. При этом наиболее традиционным представлением для отечественных моделей оценки является «от низкого к высокому» (*табл. 2*).

Что же касается *значительности риска*, то в аудите наиболее понятным и прозрачным критерием, определяющим ее «рамки», может быть существенность информации.

Компания Deloitte так определяет значительность риска в зависимости от ожидаемых последствий событий оцениваемых рисков (*табл. 3*).

В российской юрисдикции более традиционным воплощением значительности риска является величина искажения: потенциального или выявляемого уже на этапе знакомства с системой учета в организации [15].

Неблагоприятным событием, рассматриваемым в аудите, является существенное искажение, которое на этапе построения стратегии аудита имеет вероятностный характер и может быть описано терминами «ожидаемое искажение», «ожидаемые последствия искажений».

Ожидаемые искажения – прогнозируемые аудитором отклонения в представлении и раскрытии информации в подготовленной аудируемым лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности от альтернативной информации в гипотетической отчетности, составленной в соответствии с концепцией достоверного представления.

Обобщая положения МСА 450⁵, можно выделить такие оценочные значения ожидаемых искажений:

⁵ Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317407/

- величина аномального искажения в результате единичного (нетипичного) нарушения концептуальных правил ведения учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- экстраполированная величина искажений в результате систематического (типового) нарушения концептуальных правил ведения учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- величина отклонения между оценочным значением, сформированным и представленным в бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством аудируемого лица, и экспертным и/или аналитически рассчитанным оценочным значением, сформированным аудитором или независимым экспертом аудитора исходя из концепции достоверного представления. В случае возможного применения двух и более альтернативных методик надежного определения оценочного значения используется та, при которой величина отклонения является наименьшей;
- аналитически рассчитанное влияние величины неисправленных искажений на начало аудируемого периода на остатки и обороты по счетам бухгалтерского учета, исходя из которых формируются данные по статьям бухгалтерской (финансовой) отчетности за аудируемый период (на конец аудируемого периода).

В соответствии с методикой, подробно изложенной в научной статье *Methodology for Determining Materiality in Audit and Applying It When Assessing Detected Misstatements* [16], определяется несколько уровней существенности. Однако для идентификации, оценки и интерпретации рисков полезными представляются два: уровень существенности для финансовой отчетности в целом ($У_{C_{\text{ФО}}}$) и уровень явно незначительных искажений ($У_{\text{яни}}$) (табл. 4).

Сценарий определения уровня существенности для финансовой отчетности базируется на информационных потребностях приоритетных пользователей этой отчетности. При этом в МСА 320⁶ указано, что такие пользователи должны иметь достаточно высокий уровень компетентности для использования отчетной информации в своих целях (рис. 1).

На величину уровня существенности для финансовой отчетности в целом оказывают влияние выбранный базовый показатель и уровень существенности для этого показателя, в процентах [17].

⁶ Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317264/

Алгоритм определения базового показателя должен устанавливаться внутрифирменным стандартом аудиторской организации (аудитора) и может выглядеть, например, таким образом:

- 1) необходимо установить приоритетного пользователя (пользователей) финансовой отчетности и его (их) ключевые информационные потребности;
- 2) определить наиболее важный показатель (показатели), влияющий на их экономические решения. Это может быть как отдельная статья отчетности завершеного периода, так и планово-расчетная, среднеотраслевая или иная обоснованная расчетами и значимая для пользователей величина;
- 3) если избранный показатель волатилен во времени или значительно отличается от ожидаемого значения (среднеотраслевого, запланированного и т.д.), целесообразно рассмотреть другие варианты базового показателя;
- 4) если выбрано несколько базовых показателей, целесообразно установить для каждого уровень существенности и в зависимости от требуемого уровня уверенности взять минимальный из них или рассчитать среднее значение.

Порядок установления уровня существенности в процентах для базового показателя требует закрепления в локальном регламентирующем документе аудиторской организации (индивидуального аудитора) [18]. При этом рекомендованные значения присутствуют в Руководстве по применению и прочих пояснительных материалах к МСА 320 (п. А7):

- 1) для объемных показателей (стоимости активов, выручки, расходов) целесообразно использовать уровень 1–2%;
- 2) для показателей прибыли – не более 5%;
- 3) для отдельных стоимостных показателей (структурных элементов активов, пассивов, денежных потоков и т.п., например, чистых активов) – 5–10%.

Уровень явно незначительных искажений определяется в соответствии с п. 5 МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»: «...искажения, выявленные в ходе аудита, за исключением тех, которые являются явно незначительными, должны быть накоплены аудитором».

Цель расчета $У_{яни}$ – определить «порог» величин в исследуемых совокупностях элементов, которые считаются явно незначительными для данного аудиторского задания [19]. Определяется, как правило, в размере

5–10% от $УС_{\Phi O}$. Этот интервал можно обосновать рекомендациями, приведенными в п. А2 МСА 450: «...Явно незначительные суммы имеют совершенно другой (меньший) порядок величины, чем существенность, определенная в соответствии с МСА 320, и однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств они оценены».

Развивая применение критерия для рационализации аудита, можно рекомендовать использовать его для исключения из проверки отдельных явно малозначительных объектов на этапе планирования аудита при условиях, что:

- отсутствует или незначителен риск недобросовестных действий при отражении данных объектов учета;
- учетный объект не является «маркером» значимых требований нормативно-правовых актов, нарушение которых может приводить к существенным финансовым санкциям и/или угрозе нарушения принципа непрерывности деятельности организации.

Критерии риска по степени значительности для целей аудита можно представить следующим образом (табл. 5).

Понимание вероятности и значительности риска должно найти отражение в некоторой комплексной модели риска в целях установления необходимой и достаточной реакции на этот риск.

Так, в соответствии с подходом ГОСТ Р 58771-2019 «Менеджмент риска. Технологии оценки риска» риск следует разделить на три группы:

- а) высшая группа, в которой уровень риска является недопустимым, безотносительно преимуществ принятия риска и доходов, получаемых от деятельности организации, обработка риска является необходимой, независимо от затрат;
- б) средняя группа («серая» область), для которой затраты и преимущества принятия риска следует учитывать, а возможности – соотносить с последствиями;
- в) низшая группа, в которой уровень риска незначителен или настолько мал, что необходимость в обработке риска отсутствует.

Карта рисков – эффективное решение проблемы документирования оценки аудиторских рисков и, тем самым, обеспечения прозрачности качества аудита, выражающегося в необходимой и достаточной реакции аудиторской

группы на выявленные риски существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

В классической теории риск-менеджмента карта риска – визуальное описание ограниченного числа рисков организации, расположенных в прямоугольной таблице, по одной «оси» которой указана сила воздействия или значимость риска, а по другой – вероятность или частота его возникновения (*рис. 2*).

На наш взгляд, методика карты рисков в менеджменте близка к методике аудита: риск существенных искажений – не что иное, как вероятность наличия в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица искаженной или нераскрытой информации, необходимой для принятия пользователями управленческих решений; значимость, а равно существенность, – формализованное выражение возможных последствий искажений.

Вместе с тем в «чистом виде» управленческая теория карты рисков в аудите не применима. Разработка методики «карты аудиторских рисков» требует решения следующих прикладных проблем:

1) проблемы картографирования, а именно:

- установление параметров разделения областей вероятности и значительности;
- конкретизация сценарного механизма (в триплексе «объект уязвимости + триггерный механизм (факторы риска) + возможные последствия»);
- определение границы «риск-аппетита» (иначе: устойчивости, или толерантности к риску);

2) проблемы интерпретации идентифицированных и оцененных рисков – стратегия действий аудиторов в ответ на оцененные риски.

В качестве документального обоснования управления аудиторским риском мы предлагаем следующий формат карты рисков (*рис. 3*).

Итак, границы анализа при картографировании управления аудиторским риском предлагается установить следующим образом:

- по оси *X* (вероятность риска существенных искажений отчетности) установить традиционные границы оценки риска существенных искажений: низкий (до 0,35), средний (от 0,35 до 0,65), высокий (от 0,65 до 1) (по *табл. 2*);

– по оси *Y* (значимость возможных последствий искажений) установить в качестве границ анализа параметры, приведенные в *табл. 5*.

Граница толерантности к риску (риск-аппетит) ограничивает области, разделяющие факторы и события, не влияющие на планирование аудита, аудиторские процедуры и, в конечном итоге, аудиторское мнение, и области, требующие от аудитора обеспечения надлежащего качества аудита путем модификации аудиторских процедур, в некоторых случаях – мнения и, безусловно, подкрепления конечных результатов исследования выявленных факторов и событий в результате аудиторских процедур проверки по существу, какими бы они ни были – влияющими или не влияющими на достоверность отчетности, рабочими документами аудитора.

Построение карты аудиторских рисков – не самоцель, а средство обоснования достаточности и надлежащего характера последующих аудиторских процедур.

Поэтому самым важным этапом предлагаемой методики представляется стратегия действий аудиторов в ответ на оцененные риски.

В классической теории управления рисками существует четыре стратегии действий в ответ на оцененные риски проекта: стратегия уклонения, стратегия снижения, стратегия передачи, принятие риска.

«Стратегия уклонения» предполагает полное исключение риска из проекта, должно быть разработано такое реагирование, которое позволит быть уверенными, что риск не материализуется.

«Стратегия снижения» является самой распространенной и может применяться практически к любому риску, если возможно снизить вероятность риска либо значительность его влияния.

«Стратегия передачи» перекладывает последствия риска на другой субъект, например, страховщика, предполагая финансовую компенсацию в случае наступления неблагоприятного события.

«Принятие риска» не предполагает каких-либо активных действий в связи с идентифицированным риском, но подразумевает так называемое «активное принятие» – резерв времени на устранение последствий риска – или «пассивное принятие» – наличие «плана Б» на случай наступления неблагоприятного события.

В аудите речь идет о риске существенного искажения отчетности – искажения, обусловленного неправильным представлением, неполным раскрытием информации, способного повлиять на мнение квалифицированных пользователей отчетности.

Тогда «уклонение от риска» в контексте аудита – это информирование пользователей финансовой отчетности о существенных искажениях высоко вероятного характера, событиях, угрожающих непрерывности деятельности аудируемого лица либо способных существенно повлиять на его нормальное функционирование.

«Снижение риска» в аудите предполагает разработку ответных процедур, подтверждающих или опровергающих первоначальное суждение о вероятности и значительности риска.

«Передача риска» – возможность страхования ответственности аудитора, предусматривается Федеральным законом аудиторской деятельности в случае некачественного оказания аудиторских услуг (в рассматриваемом контексте – невыявления существенных искажений при их наличии). Тем не менее, данный вид «передачи риска» не способен устранить репутационный риск.

«Принятие риска» – абстрагирование от рисков возможного влияния искажений. «План Б» аудитора (детальные тесты) становится актуальным только тогда, когда выявлены существенные искажения в неожиданных оборотах, сальдо и раскрытиях.

Формализуем действия аудитора в ответ на оцененные риски, визуализировав их набор в соответствии с соответствующими зонами риска (табл. 6).

Графически в таблице выделено четыре зоны: I – внутри зоны толерантности аудиторскому риску; II, III и IV – вне зоны толерантности.

Обозначение зон реагирования неразрывно связано с позиционированием фактора риска на карте (рис. 3).

Зона I – это поле, в котором позиционируются идентифицированные факторы и события, наступление которых возможно (со средней степенью вероятности), но незначительно (ожидаемые последствия ниже уровня явно незначительных искажений или не приведут к изменению обычной деятельности экономического субъекта), либо с несущественными ожидаемыми последствиями (ниже $УС_{\Phi O}$) и маловероятной возможностью наступления.

Например, при аудите обнаруживается ряд счетов-фактур, полученных в отчетном году от поставщика, по которому в текущем году открыто арбитражное дело о несостоятельности (банкротстве). Возникает налоговый риск: вероятность отказа в вычете НДС вследствие необоснованности выбора контрагента. С учетом неопределенности критериев должной осмотрительности при выборе контрагента

вероятность возврата НДС оценивается как средняя, но величина НДС – ниже уровня явно незначительных искажений. Тогда этот фактор риска искажения попадает в зону I.

Несмотря на наличие риска, исходя из требований МСА, это обстоятельство не требует от аудитора ни информирования руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление (ЛОКУ), ни проведения дополнительных, более надежных аудиторских процедур, ни модификации аудиторского мнения.

В зону II попадают события и обстоятельства с потенциально высокой значительностью (выше $УС_{\Phi O}$), но малой вероятностью наступления, либо с высокой вероятностью, но малой значительностью. Факторы зоны II требуют от аудитора повышения степени профессионального скептицизма и должной тщательности в силу потенциальной опасности «вуалирования» аудируемым лицом обстоятельств, значимых для оценки рисков (МСА 240), недостаточно объективной оценки руководством аудируемого субъекта последствий нарушения нормативно-правовых актов (МСА 250), неадекватного признания и измерения оценочных значений (МСА 540), повышения вероятности непопадания значимых объектов проверки в аудиторскую выборку (МСА 530). Тогда в целях обеспечения разумной уверенности аудитор необходимо изменить запланированные процедуры на более надежные, возможно, увеличить выборку или изменить подход к ее формированию.

Например, вернемся к условию примера оценки налогового риска, несколько изменив его. Аудитор оценивает вероятность отказа в налоговом вычете по НДС как высокую, поскольку аудируемое лицо вообще не осуществляет процедуры в рамках ст. 54.1 НК РФ, и ряд мелких контрагентов имеют сомнительную деловую репутацию. Тогда данный фактор риска, оставаясь явно малозначительным, попадает в зону II: аналитические процедуры идентификации и оценки контрагентов и инспектирование актов сверки необходимо заменить на процедуры более надежного характера, например, внешние подтверждения. Здесь ключевая причина – неэффективность системы внутреннего контроля (СВК) аудируемого лица, неиспользование возможности нивелирования налоговых рисков процедурами внутреннего контроля. Об этом обстоятельстве (значимом недостатке СВК) необходимо сообщить руководству ЛОКУ аудируемого лица в соответствии с требованиями МСА 265 и в целях обеспечения понимания направлений предотвращения рисков в будущем.

Зона III – это факторы рисков со средней степенью вероятности и значительности. Данная зона выделена как отдельная, в значительной мере вследствие того, что большая часть ожидаемых искажений оценивается ниже уровня существенности, а при сомнении в оценке вероятности ее

уровень определяется как средний. Поэтому в эту зону, как правило, попадает наибольшее количество идентифицированных рисков.

В силу потенциально высокого комплексного влияния совокупности ожидаемых искажений на достоверность отчетности в дополнение к действиям, присущим зоне II, необходимо сообщить информацию руководству о необходимости исправления искажений или, если речь идет о нераскрытии информации в пояснениях, – включения в пояснения необходимых раскрытий. МСА 260 обязывает аудитора сообщать информацию о выявленных существенных искажениях, которые могут привести к модификации мнения в аудиторском заключении. Однако здесь при невозможности точной оценки влияния искажений «средней значительности» уместно информирование по совокупности факторов либо в рамках указания на причины потенциально существенных искажений в недостатках СВК (МСА 265).

Если снова изменить условия примера о налоговом риске, выявленном на этапе планирования аудита, а именно: вычет по НДС по счетам-фактурам контрагентов, по которым не применялся принцип должной осмотрительности, находится в интервале $[Y_{\text{яни}}; UC_{\text{фо}}]$, от аудитора потребуются не только планирование надежных процедур проверки по существу, но и письменное информирование руководства о необходимости самостоятельно выявить факты высоко вероятного отказа от вычета НДС и внести изменения в бухгалтерские и налоговые регистры и отчетность.

В зоне IV в дополнение к действиям, описанным ранее, находятся идентифицированные факторы, события, условия, которые с высокой степенью вероятности могут привести к модификации мнения в аудиторском заключении или включения в него дополнительной информации.

В частности, если речь идет о вероятных и значительных рисках – чего бы они ни касались: искажения статей отчетности или продолжения обычной деятельности организации, – эта информация (о рисках) может быть признана качественно существенной для пользователей и подлежащей раскрытию в соответствии с п. 11 ПБУ 4/99. Дополнительным аргументом признания аудитором существенным факта нераскрытия информации о рисках при их наличии можно считать рекомендации Минфина России от 14.09.2012 № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности»⁷. Для организаций, составляющих консолидированную отчетность, обязанность

⁷ О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности: <информация> Минфина России № ПЗ-9/2012.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135436/

раскрытия рисков предписана МСФО 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

При наличии высоких рисков ликвидности и платежеспособности, даже при условии их раскрытия в отчетности аудируемого лица, наступает обязанность аудитора в соответствии с МСА 570 провести соответствующие процедуры и включить в аудиторское заключение параграф «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности». А при нераскрытии информации (неадекватном раскрытии) возникает обязанность модификации мнения в аудиторском заключении.

При аудите экономических субъектов, эмитирующих и размещающих ценные бумаги на организованных рынках, у аудиторов в соответствии с МСА 701 возникает обязанность раскрытия информации о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Ключевые вопросы – не что иное, как области риска существенного искажения, потребовавшие от аудиторов повышенного внимания, и действия, предпринятые аудиторами в ответ на эти риски.

Таким образом, риски зоны IV даже при условии, что гипотеза о наличии существенного искажения в отчетности не подтвердилась, требуют от аудитора формирования аудиторского заключения, как правило, отличающегося от немодифицированной формы, представленной в МСА 700⁸, и, как следствие, должного документирования дополнительных процессов оценки непрерывности деятельности аудируемого лица, более тщательной оценки раскрытия качественно существенной информации, формулирования ключевых вопросов в аудиторском заключении и дополнительного взаимодействия с ЛОКУ.

Визуальное представление оцененных рисков существенного искажения не является принципиальным. Важным является понимание аудитором, в какую зону риска попадает оцениваемое обстоятельство хозяйственной жизни аудируемого лица, так как это позволяет системно, в соответствии со стандартами планировать эффективные, но вместе с тем рациональные, действия в ответ на риски «вне зоны толерантности», перераспределяя трудоемкость в направлении проверки предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, подверженных существенным искажениям.

Рассмотрим вопросы параметризации и управления аудиторским риском на конкретном примере.

⁸ Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 30.12.2020).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317605/

Исходные условия: аудитор планирует проверку запасов. Уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом установлен на уровне 2 000 тыс. руб., уровень явно незначительных искажений – 200 тыс. руб.

При предварительной оценке систем учета и внутреннего контроля запасов определены следующие обстоятельства, потенциально влияющие на планирование процедур проверки по существу (*табл. 7*).

Из таблицы очевидно, что если бы аудитор предпринимал все возможные действия в ответ на все выявляемые риски, то объем дополнительных процедур аудита в ответ на 4 выявленных в ходе предварительной оценки деятельности аудируемого лица риска мог обусловить значительное превышение лимита времени на аудит.

Усилия аудитора должны быть направлены на факторы риска, обусловленные отсутствием тестов на обесценение готовой продукции биологических активов, и проверку полноты оприходования и оценку продукции животноводства, используемой в собственной переработке.

Наглядно данные риски можно отразить на карте (*рис. 4*).

Графическое представление факторов риска с учетом их вероятности и значительности является элементом digital-проектирования стратегии аудита, поскольку идентификационные признаки конкретных факторов позволяют разрабатывать достаточные надлежащие аудиторские процедуры.

Применение данной методики ко всем «участкам аудита» позволяет выполнить «спектральный» анализ рисков (*рис. 5*) разных объектов аудита и предпосылок подготовки отчетности по группам однотипных операций, сальдо по счетам и раскрытий может способствовать формированию адекватных стратегических подходов к планированию аудита.

Так, если расположить результаты оценки аудиторских рисков, исходя из «тепловых» карт рисков по отдельным значимым участкам учета: группам однотипных операций, сальдо, отдельных значимых предпосылок их формирования, в едином «цифровом» документе («спектральный» анализ риска), выстроив иерархию данных объектов от их склонности к светлому или темному спектру, можно установить и «оцифровать», как минимум, следующие стратегические аспекты аудита:

1 – определить «склонность» участка аудита к риску, при этом доля факторов I зоны определяется значимостью «1», II зоны – «2», III зоны – «3», IV зоны – «4»;

2 – определить «вес» проверяемого участка учета в общей трудоемкости аудита исходя из суммы значений «спектрального» анализа по всем объектам;

3 – спланировать объемы работ в человеко-часах исходя из общей трудоемкости аудита.

Например, в рассматриваемой схеме в отношении объекта учета «Выручка» оценено 11 факторов риска, из них 3 – в зоне I (вес – 0,27), 3 – в зоне II (вес – 0,27), 1 – в зоне III (вес – 0,09), 4 – в зоне IV (вес – 0,37).

Используя «склонность» спектра к риску для зон I–IV, определим совокупную оценку спектра для объекта проверки:

$$0,27*1 + 0,27*2 + 0,09*3 + 0,37*4 = 2,56 \approx 2,6.$$

Совокупный уровень спектров всех аудируемых объектов – 22,4. Тогда доля, приходящаяся на проверку выручки – 11,6%, что при общей трудоемкости аудиторского задания 200 чел.-ч позволяет спланировать на этот объект 22 чел.-ч.

Кроме того, позиционирование объектов аудиторской проверки по спектру риска позволяет спланировать соотношение наиболее трудоемких детальных тестов и менее надежных аналитических процедур, а также состав аудиторской группы. Например, внутренним регламентом аудиторской фирмы целесообразно определить закрепление наиболее опытных поверяющих за объектами со спектром риска более 2,5, а для наименее опытных аудиторов предусмотреть возможность проверки любых объектов спектра 1,5 и ниже.

Выводы

В условиях реформирования стандартов риск-ориентированного аудита возникает потребность в новых технологиях определения, оценки, визуализации рисков и поиска достаточно надежных, эффективных, но рациональных процедур, позволяющих выявить существенные искажения отчетности аудируемых лиц.

Моделирование системы управления аудиторскими рисками, по нашему мнению, должно базироваться на следующих принципах:

- идентификация максимально возможного количества угроз в отношении предпосылок формирования статей бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценка их вероятности и значительности по модели «тепловой» карты рисков существенного искажения формата 3х3, где по горизонтали отложены градации вероятности возникновения неблагоприятных событий, способных оказать влияние на отчетность, а по вертикали – значительность, оцененная по стоимостным и качественным критериям существенности;
- определение «границы толерантности» в отношении маловероятных и незначительных рисков, «отметая» процедуры проверки по существу в отношении предположений, где они обнаруживаются;
- разработка четких действий, базирующихся на МСА, в ответ на риски зон II–IV, позволяющих спланировать достаточные надлежащие процедуры проверки по существу;
- обобщенная оценка «тепловых» карт в сводной таблице «спектрального» анализа в целях формирования нацеленной на нивелирование рисков существенного искажения и в то же время рациональной стратегии аудита.

Разработанные модели «тепловой» карты аудиторского риска и обобщенной карты «спектрального» анализа рисков являются наиболее рациональными инструментами для реализации следующих аспектов аудита:

- для целей формирования научно обоснованной стратегии аудита с акцентами на области повышенного риска;
- для целей обоснования достаточных надлежащих процедур управления рисками существенных искажений на всех этапах аудита от планирования до обобщения результатов;
- для формирования достаточно полного и прозрачного аудиторского досье;
- для обоснования соответствия аудиторского заключения собранным аудиторским доказательствам.

Таблица 1

Градации вероятности при оценке аудиторского риска

Table 1

Probability rating in assessing audit risk

Уровень риска	Характеристика риска наступления события	Параметры уровня
5	Очень вероятно	Вероятность события 90% или больше
4	Вероятно	Вероятность события от 65% до 90%
3	Возможно	Вероятность события от 35% до 65%
2	Маловероятно	Вероятность события от 10% до 35%
1	Редко	Вероятность события менее 10%

Источник: методика международной аудиторской компании Deloitte.

URL: <https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/risk/articles/2020/rebooting-risk-management.html>

Source: Deloitte's methodology.

URL: <https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/risk/articles/2020/rebooting-risk-management.html>

Таблица 2

Экспертная модель оценки вероятности риска в аудите

Table 2

An expert model for assessing the probability of risk in audit

Уровень риска	Характеристика риска наступления события	Параметры уровня
1	Редко	Вероятность события менее 35%
2	Возможно	Вероятность события от 35% до 65%
3	Очень вероятно	Вероятность события 65% или больше

Источник: авторская модель на основе контент-анализа наиболее популярных систем автоматизации аудита IT-Audit (URL: <https://audit-soft.ru/risk>) и Audit XP

(URL: <https://www.auditxp.ru/products/auditxp-professional/>)

Source: An author-developed model based on the content analysis of the most popular audit automation systems IT-Audit (URL: <https://audit-soft.ru/risk>) and Audit XP

(URL: <https://www.auditxp.ru/products/auditxp-professional/>)

Таблица 3

Градация риска по уровню значительности и критерии их определения

Table 3

Risk grading by level of significance and criteria for risk determination

Уровень риска	Характеристика риска	Критерии
5	Катастрофический	Финансовые убытки в размере XXXX млн долл. США или более. Международное долгосрочное негативное освещение в СМИ; революционная потеря рыночной доли. Серьезное судебное преследование и штрафы, судебные разбирательства, включая коллективные иски, лишение свободы руководства. Значительные травмы или гибель сотрудников или третьих лиц, например, клиентов или поставщиков. Уход нескольких старших руководителей
4	Значительный	Финансовые убытки от XXX до XXXX млн долл. США. Национальное долгосрочное негативное освещение в СМИ; значительная потеря доли рынка. Санкции и предупредительные действия со стороны регулирующих органов (приостановление деятельности, предписание). Ограниченное стационарное лечение, необходимое для сотрудников или третьих лиц, таких как клиенты или поставщики. Уход некоторых старших менеджеров, высокая текучесть опытных сотрудников; не воспринимается, как предпочтительный работодатель
3	Умеренный	Финансовые убытки от XX млн до XXX млн долл. США.

		Национальное краткосрочное негативное освещение в СМИ. Сообщение о нарушении регулируемому органу с немедленным исправлением (предупреждение, предписание). Амбулаторное лечение, необходимое для сотрудников или третьих лиц, например, таких как клиенты или поставщики. Широко распространенные проблемы с моральным духом персонала и высокая текучесть кадров
2	Незначительный	Финансовые убытки от X млн до XX млн долл. США. Местный репутационный ущерб. Инцидент, о котором необходимо сообщить в регулирующий орган, без дальнейших действий. Отсутствие или незначительные травмы сотрудников или третьих лиц, таких как клиенты или поставщики. Проблемы с моральным духом генерального персонала и рост текучести кадров
1	Несущественный	Финансовые убытки до X млн долл. США. Внимание местных СМИ быстро устранено. Нет оснований для оповещения регулирующего органа. Отсутствие травм у сотрудников или третьих лиц, таких как клиенты или поставщики. Изолированное недовольство персонала

Источник: методика международной аудиторской компании Deloitte.

URL: <https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/risk/articles/2020/rebooting-risk-management.html>

Source: Deloitte's methodology.

URL: <https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/risk/articles/2020/rebooting-risk-management.html>

Таблица 4

Уровни существенности, применимые для оценки значительности идентифицированных рисков

Table 4

Materiality levels applicable to assessing the significance of identified risks

Уровень существенности	Применение на различных этапах аудита		Обязанности аудитора по установлению величины уровня существенности	Расчет величины
	планирование	оценка искажений на завершающем этапе		
Уровень существенности и для финансовой отчетности в целом ($УС_{\Phi O}$)	Рассчитывается и применяется для расчета других уровней	Является базовым показателем для принятия решения о существенности совокупных искажений и модификации аудиторского заключения	Обязательный показатель (п. 10 МСА 320*), устанавливается на этапе планирования, пересматривается по мере необходимости	$УС_{\Phi O} = \frac{B_{БП} \times y}{100}$, где $B_{БП}$ – величина базового показателя, $У_C$ – уровень существенности и для базового показателя, %

Уровень явно незначительны х искажений $U_{яни}$	Исходя из методики, должен устанавливаться не позднее этапа оценки рисков существенного искажения, хотя конкретный этап начала применения в конкретном аудиторском задании не установлен МСА	Применяется как величина, ниже которой искажения будут оцениваться как явно малозначительные	Обязательный показатель (п. 15 МСА 450**)	$U_{яни} = \frac{UC_{\Phi O} \times}{100}$, где U_{MC} – «минимальный » уровень существенност и, %; обычно устанавливаетс я на уровне 5–10%
---	---	---	---	---

* Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317264/

** Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317407/

Источник: авторская разработка на основе контент-анализа МСА 320 и МСА 450

Source: Authoring, based on the content analysis of ISAs 320 and 450

Таблица 5

Экспертная модель оценки значительности риска в аудите

Table 5

An expert model for assessing the significance of risk in audit

Уровень риска	Характеристика риска	Критерии	
		по сумме	по качественно существенным последствиям
1	Незначительный	Величина ожидаемой ошибки ниже уровня явно незначительных искажений	Искажение (нарушение) не приводит к значительным финансовым санкциям, не возникают угрозы непрерывности деятельности вследствие приостановления функционирования организации, лицензии, членства в СРО, франшизы, утраты ключевого персонала, деловой репутации
2	Умеренный	Величина ожидаемой ошибки выше уровня явно незначительных искажений, но ниже уровня существенности для финансовой отчетности в целом	Искажение (нарушение) может привести к ощутимым для финансовым санкциям, возникают отдельные угрозы, связанные с изменением (реструктуризацией) деятельности, утраты ключевого персонала, снижения деловой репутации

3	Значительный	Величина ожидаемой ошибки выше уровня существенности для финансовой отчетности в целом или приближается к нему	Искажение (нарушение) приводит к значительным финансовым санкциям, возникают угрозы непрерывности деятельности вследствие приостановления функционирования организации, лицензии, членства в СРО, франшизы, утраты ключевого персонала, деловой репутации
---	--------------	--	---

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 6

Стратегия действий аудиторов в ответ на оцененные риски

Table 6

An auditors' response strategy to assessed risks

Инструмент управления аудиторским риском	Необходимые и достаточные процедуры реакции в ответ на оцененные риски				
		сообщение информации руководству и ЛОКУ аудируемого лица о существенных недостатках СВК	модификация аудиторских процедур проверки по существу (детальные тесты, включение более надежных аудиторских процедур)	сообщение информации руководству и ЛОКУ о необходимости исправления искажений и надлежащего раскрытия информации	включение информации в аудиторское заключение
Зона аудиторского риска	I	–	–	–	–
	II	+	+	–	–
	III	+	+	+	–
	IV	+	+	+	+
Стандарты, определяющие обязанности аудиторов		MCA 265*	MCA 240**, 250***, 500 ^{4*} , 530 ^{5*} , 540 ^{6*}	MCA 260 ^{7*} , 580 ^{8*}	MCA 701 ^{9*} , 570 ^{10*}

* Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317262/

** Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 30.12.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317404/

*** Международный стандарт аудита 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317604/

^{4*} Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 30.12.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317408/

^{5*} Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317270/

^{6*} Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 30.12.2020 № 335н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

^{7*} Международный стандарт аудита 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 30.12.2020).

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317493/

^{8*} Международный стандарт аудита 580 «Письменные заявления»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 30.12.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317271/

^{9*} Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 30.12.2020).

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317497/

^{10*} Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317495/

Источник: авторская разработка на основе контент-анализа требований МСА

Source: Authoring, based on the content analysis of the International Standards on Auditing requirements

Таблица 7

Факторы риска и их идентификация в целях построения карты и разработки действий в ответ на оцененные риски

Table 7

Risk factors and their identification in order to build a map and develop measures in response to the assessed risks

№ п/п	Фактор риска	Идентификационные признаки фактора риска	Уровень / обоснование оценки вероятности риска
1	Существенную долю запасов организации составляет готовая продукция	Стоимость готовой продукции (продукции использования биологических активов) на конец отчетного года 2 100 тыс. руб.	3 Высок риск некорректной оценки готовой продукции в связи с изменением правил учета продукции биологических активов (например, в результате снижения стоимости в результате утраты потребительских качеств) в связи с неприменением правил оценки по справедливой стоимости, отсутствия тестов

			на обесценение
2	Существенную долю запасов организации составляют материалы	Стоимость материалов на конец отчетного года 1 900 тыс. руб., в том числе с истекающим сроком полезного использования – 300 тыс. руб.	3 Высокий риск некорректной оценки материалов в результате неформирования резерва под обесценение стоимости материальных ценностей, так как тесты на обесценение не производятся
3	В ходе инвентаризации материалов выявлены излишки одних материалов и недостача других материалов. Зачтена пересортица	Стоимостная оценка зачтенной пересортицы 500 тыс. руб., возникают налоговые риски, связанные с возможным непризнанием внереализационного дохода по налогу на прибыль организаций (100 тыс. руб.) и необоснованного возмещения НДС по недостаче (45 тыс. руб.)	2 Анализ арбитражной практики по аналогичным спорам показывает распределение решений в пользу истца и ответчика 50/50
4	В соответствии с учетной политикой побочная продукция цеха забоя (кости, головы) не приходуется (так как оцениваются по нулевой стоимости), хотя используются в цехе переработки	В соответствии с пересчетом себестоимости продукции по справедливой стоимости и исходя из норм выхода продукции передела, стоимостная оценка неоприходованной продукции составляет не ниже 1 100 тыс. руб.	3 Высокий риск связан с систематическим некорректным калькулированием себестоимости переработки продукции и признанием несуществующих убытков от утилизации неоприходованной продукции

Продолжение таблицы

№ п/п	Уровень / обоснование оценки значительности риска	Зона риска	Действия аудитора в соответствии с авторской методикой
1	2 Доля продукции, длительно хранящейся в организации, – 30%. Предварительная (статистическая) оценка снижения стоимости – 40%. Ожидаемое искажение – 512 тыс. руб.	IV	Модифицировать стратегию аудита. Включить в нее дополнительные процедуры: – наблюдение за инвентаризацией готовой продукции в присутствии эксперта; – экспертную оценку снижения потребительских качеств и стоимостной оценки готовой продукции (МСА 330*, 540, 620**). Включить это обстоятельство в письменную информацию руководству и ЛОКУ по результатам аудита (МСА 260) в целях совершенствования

			системы оценки готовой продукции и ее контроля в будущем. Включить информацию в «Ключевые вопросы аудита»
2	1 Экспертная (статистическая) оценка снижения стоимости – 50%. Ожидаемые искажения – 150 тыс. руб.	II	Сообщение информации руководству и ЛОКУ о существенных недостатках СВК в части отсутствия тестов на обесценение запасов (МСА 265)
3	1 Суммарная оценка налоговых рисков – 65 тыс. руб. (20 тыс. руб. – налог на прибыль организаций, 45 тыс. руб. – НДС)	I	Принятие риска
4	2 Ожидаемые искажения соответствуют стоимости неоприходованной продукции – 1 100 тыс. руб.	IV	Пересмотреть стратегию аудита: – пересчитать себестоимость всех видов продукции цехов забоя и переработки мяса и влияние полученных корректировок на финансовые результаты; при необходимости оценки соблюдения норм «входа» сырья и «выхода» продукции привлечь к работе эксперта-технолога (МСА 240, 250, 330, 620); – оценить изменение финансового результата на оценку непрерывности деятельности организации (МСА 570); – включить это обстоятельство в письменную информацию руководству и ЛОКУ по результатам аудита (МСА 260) в целях совершенствования системы учета затрат, калькулирования себестоимости переработки продукции животноводства и его контроля в будущем; – включить описание этого ключевого риска и предпринятых аудитором действий в аудиторское заключение в параграф «Ключевые вопросы аудита» (МСА 701)

* Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317265/

** Международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта аудитора»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317412/

Источник: практический кейс и его решение с применением рассматриваемой в статье методики разработаны авторами

Source: The author-developed case study and solution using the methodology considered in the article

Рисунок 1

Ключевые признаки приоритетного пользователя финансовой отчетности

Figure 1

Key features of the priority user of financial statements

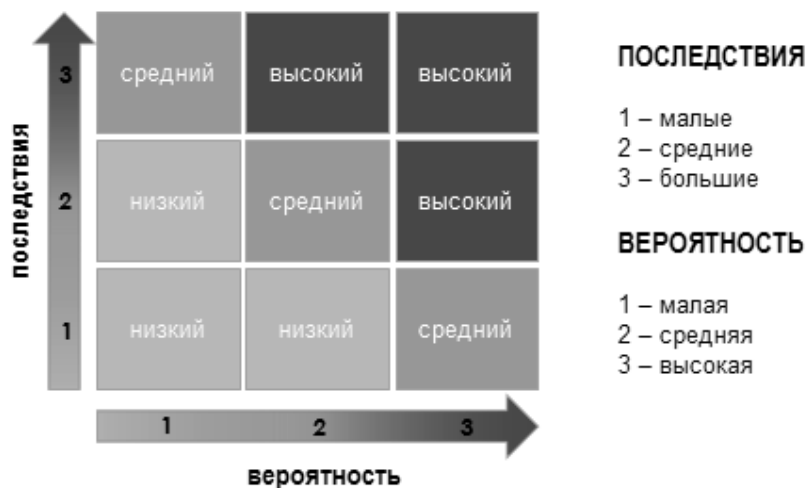


Источник: признаки определены авторами на основе контент-анализа Концептуальных основ финансовой отчетности.

URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf

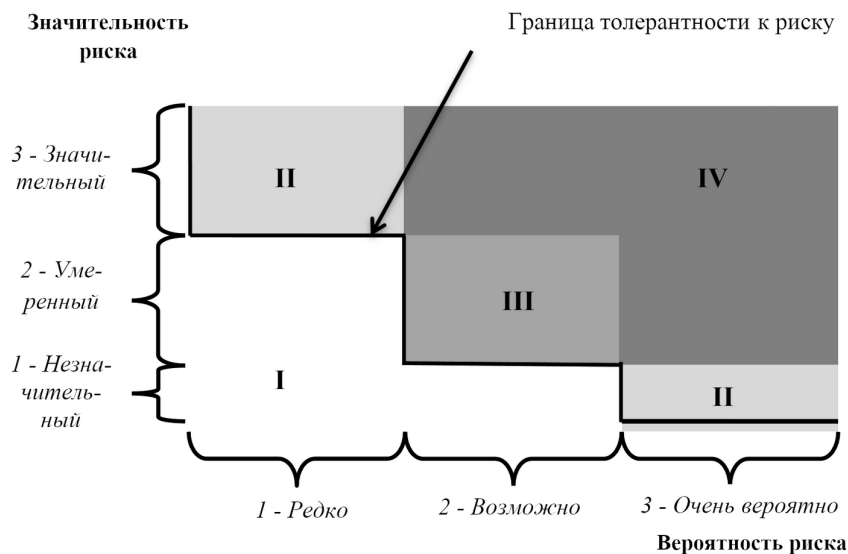
Source: The key features are determined by the authors on the basis of content analysis of the Conceptual Framework for Financial Reporting.

URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf (In Russ.)

Рисунок 2**«Тепловая» карта рисков, применяемая в теории управления рисками****Figure 2****A risk heat map used in the theory of risk management**

Источник: авторская разработка на основе [20]

Source: Authoring, based on [20]

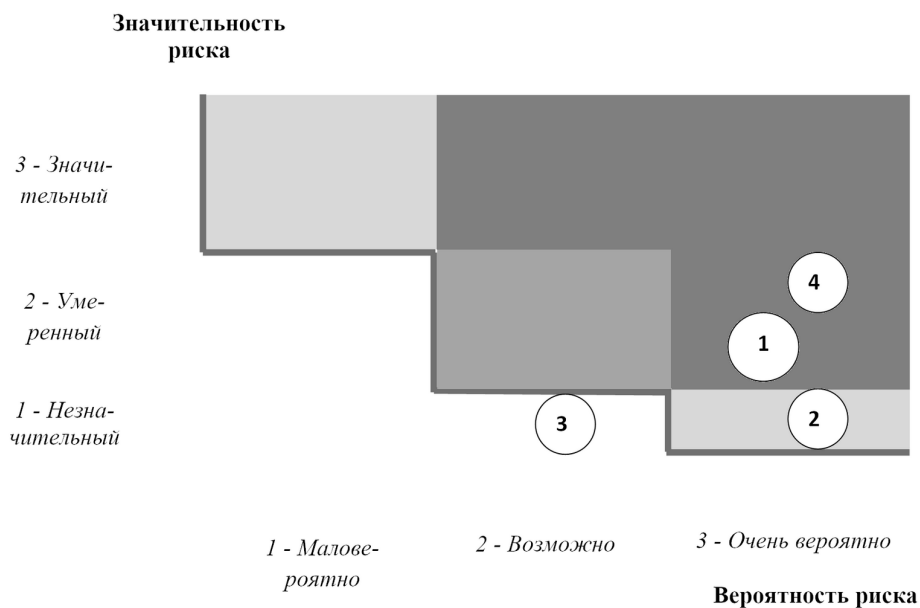
Рисунок 3**Карта управления аудиторским риском****Figure 3****An audit risk management map**

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 4
Пример позиционирования факторов риска на карте

Figure 4
Positioning of risk factors on the map: An example



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 5
Влияние оцененных аудиторских рисков на формирование стратегии аудита

Figure 5
Impact of assessed audit risks on the formation of audit strategy

Объекты бухгалтерского учета и статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности, включаемые в стратегию аудита	Спектральный анализ рисков	Спектр (1...4)	Доля объема аудита на объект, %	Объем аудита, чел.-ч
Запасы		2,9	12,9	26
Выручка		2,6	11,6	23
Себестоимость продаж		2,5	11,1	22
Оценочные обязательства		2,4	10,7	21
Основные средства		2,2	9,8	20
Кредиторская задолженность		2,0	8,9	18
....	...	...	...	...
Прочие доходы		1,2	5,2	10
Нематериальные активы		1,1	4,9	10
Итого		22,4	100,0	200

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Азарков Г.А., Бессонов Д.А., Сухих В.С., Ханова А.Р., Юрьева Л.В. Международные модели управления рисками: возможности применения и результаты // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. Т. 19. Вып. 13. С. 52–68.
URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=69223>
2. Акатьева М.Д. Многоаспектное обоснование необходимости формирования информации о рисках // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2019. № 8. С. 9–15.
3. Макарова В.А., Корниенко О.Ю. Актуальные вопросы оценки эффективности корпоративного риск-менеджмента: монография. СПб.: СПбГТУ, 2015. 279 с.
4. Ефремова Ю.С. Понятие эффективности риск-ориентированного внутреннего контроля и способы ее оценки // *Банковское дело*. 2019. № 12. С. 76–80.
5. Итыгилова Е.Ю. Методологические аспекты оценки аудиторского риска с учетом факторов «действия», «события» и «ограничения» // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. Т. 18. Вып. 25. С. 47–56.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-aspekty-otsenki-auditorskogo-riska-s-uchetom-faktorov-deystviya-sobytiya-i-ogranicheniya>
6. Shvyreva O.I., Petukh A.V., Kruglyak Z.I. Realization of the Risk-based Approach to the Audit Work in Conditions of Application of the International Auditing Standards. *British Journal for Social and Economic Research*, 2016, vol. 1, no. 2, pp. 5–17. URL: <http://sbpub.uk/journals/bjser/issues/1/2/1/>
7. Арженовский С.В., Синявская Т.Г., Бахтеев А.В. Выявление поведенческих характеристик склонности к риску существенного искажения финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 3. С. 262–275.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.3.262>
8. Егорова И.С. Особенности идентификации и осуществления аудита мошенничеств // *Аудитор*. 2017. Т. 3. № 6. С. 31–42.
URL: https://doi.org/10.12737/article_59423bd4466de7.01502935

9. *Егорова И.С.* Оценка неотъемлемого риска при осуществлении отдельных видов аудиторской деятельности // *Аудитор*. 2019. Т. 5. № 7. С. 3–15. URL: https://doi.org/10.12737/article_5d396ab3b6d463.18672918
10. *Земсков В.В.* Оценка рисков необычных операций в процедурах внутреннего контроля // *Аудитор*. 2020. Т. 6. № 3. С. 19–25. URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2020-19-25>
11. *Кочинев Ю.Ю., Виноградова О.И.* Оценка риска существенного искажения вследствие ошибок или недобросовестных действий // *Аудитор*. 2013. № 3. С. 45–48. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/85609-ocenka-riska-sushhestvennogo-iskazheniya-vsledstvie-oshibok-nedobrosovestnykh>
12. *Сунгатуллина Р.Н., Гоголева О.Л.* Идентификация рисков существенного искажения информации о фактах хозяйственной жизни при оценке системы внутреннего контроля // *Аудитор*. 2014. № 12. С. 38–49. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/88182-identifikaciya-riskov-sushhestvennogo-iskazheniya-informacii-faktax-hozyajstvennoj>
13. *Юдинцева Л.А.* Определение объектов проверки в рамках риск-ориентированного подхода в аудите // *Аудитор*. 2014. № 5. С. 59–62. URL: https://studref.com/681800/buhgalterskiy_uchet_i_audit/opredelenie_obektov_proverki_ramkah_risk_orientirovannogo_podhoda_audite
14. *Швырева О.И., Петух А.В., Петух М.В.* Методика комплексной диагностики средств контроля экономического субъекта // *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2018. № 3. С. 197–209. URL: <https://doi.org/10.17238/issn2071-2243.2018.3.197>
15. *Кочинев Ю.Ю.* Оценка порога существенности // *Аудитор*. 2016. Т. 2. № 8. С. 12–15. URL: <https://doi.org/10.12737/21058>
16. *Shvyreva O.I., Petukh A.V.* Methodology for Determining Materiality in Audit and Applying It When Assessing Detected Misstatements. *Journal of Applied Economic Sciences*, 2018, vol. 13, no. 5, pp. 1260–1267.
17. *Лащинуна Е.А.* Существенность в аудите: уровни, принципы, параметры // *МСФО и МСА в кредитной организации*. 2020. № 1. URL: <http://futurebanking.ru/reglamentbank/article/6138>
18. *Клинова Е.А., Сунгатуллина Р.Н.* Обоснование контрольных показателей при определении существенности для финансовой отчетности в целом //

Аудитор. 2018. Т. 4. № 9. С. 11–16.

URL: https://doi.org/10.12737/article_5b9a244f535870.73220232

19. *Петух А.В.* Существенность в аудите: подход, основанный на приоритетах и ограничениях // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2019. Т. 12. № 2. С. 182–195.

URL: <https://doi.org/10.17238/issn2071-2243.2019.2.182>

20. *Свиткин М.З.* Формирование системы менеджмента риска компании // Методы менеджмента качества. 2010. № 2. С. 31–37.

URL: <https://www.cfin.ru/finanalysis/risk/qm&rm.shtml>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем 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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Audit Activity

SHAPING AN AUDIT STRATEGY BASED ON MAPPING AND SPECTRAL RISK ANALYSIS

Aleksei V. PETUKH ^{a,*},
Ol'ga I. SHVYREVA ^b

^a Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
petuh.a@kubsau.ru
<https://orcid.org/0000-0003-4273-6879>

^b Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (Kuban SAU),
Krasnodar, Russian Federation
oshvyreva@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-2964-3187>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 448/2021
Received 12 Aug 2021
Received in revised
form 28 Sept 2021
Accepted 25 Oct 2021
Available online
15 November 2021

JEL classification:
M41, M42

Keywords: audit
strategy, material
misstatement risk, risk
assessment, risk map,
react to assessed risks

Abstract

Subject. This article deals with the practice of forming an audit strategy in conditions of uncertainty of parameterization of probability and significance of risks of material misstatement of financial statements.

Objectives. The article aims to substantiate a risk-based audit strategy construction using the *risk heat map* tool and determining the necessary and sufficient actions of the auditor in response to the assessed risks.

Methods. For the study, we used a content analysis, systematization, classification, and the abstract-logical and data visualization graphical methods.

Results. Based on the content analysis of the revised ISAs that regulate audit risk, the article clarifies the aspects of risk identification, assessment, and fixing, the parameters of positioning and visualization of risk factors depending on their likelihood and significance. The article introduces a scenario mechanism for sufficient appropriate actions of the auditor in response to specific risk factor characteristics. It develops and presents a method of spectral analysis of a complex of assessed risk factors of material misstatement of reporting in order to build up an audit strategy.

Conclusions and Relevance. The developed models of the audit risk *heat map* and the generalized map of the *spectral* risk analysis are the most rational tools for the formation of a scientifically based audit strategy with emphasis on the high-risk areas. The results of this article can be used in the practical activities of auditors and audit organizations, as well as internal auditors seeking to plan control measures using digital methods most effectively.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Petukh A.V., Shvyreva O.I. Shaping an Audit Strategy Based on Mapping and Spectral Risk Analysis. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 11, pp. 1276–1309.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.11.1276>

References

1. Agarkov G.A., Bessonov D.A., Sukhikh V.S., Khanova A.R., Yur'eva L.V. [International models of risk management: A potential for use and the results]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, vol. 19, iss. 13, pp. 52–68. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=69223> (In Russ.)
2. Akat'eva M.D. [Multidimensional justification of the need to generate information about risks]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2019, no. 8, pp. 9–15. (In Russ.)
3. Makarova V.A., Kornienko O.Yu. *Aktual'nye voprosy otsenki effektivnosti korporativnogo risk-menedzhmenta: monografiya* [Topical issues of assessing the effectiveness of corporate risk management: a monograph]. St. Petersburg, SPbPU Publ., 2015, 279 p.
4. Efremova Yu.S. [A concept of effectiveness of risk-oriented internal control and the methods to assess it]. *Bankovskoe delo = Banking*, 2019, no. 12, pp. 76–80. (In Russ.)
5. Itygilova E.Yu. [Methodological aspects of audit risk assessment taking into account factors of activities, events and restrictions]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 25, pp. 47–56. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-aspekty-otsenki-auditorskogo-riska-s-uchetom-faktorov-deystviya-sobytiya-i-ogranicheniya> (In Russ.)
6. Shvyreva O.I., Petukh A.V., Kruglyak Z.I. Realization of the Risk-based Approach to the Audit Work in Conditions of Application of the International Auditing Standards. *British Journal for Social and Economic Research*, 2016, vol. 1, no. 2, pp. 5–17. URL: <http://sbpub.uk/journals/bjser/issues/1/2/1/>
7. Arzhenovskii S.V., Sinyavskaya T.G., Bakhteev A.V. [Research into behavioral traits of the susceptibility to the risk of significant financial misstatements]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International*

- Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 3, pp. 262–275. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.3.262>
8. Egorova I.S. [Features of fraud audit identification and performance]. *Auditor*, 2017, vol. 3, no. 6, pp. 31–42. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.12737/article_59423bd4466de7.01502935
 9. Egorova I.S. [Assessment of inherent risk in the implementation of certain types of audit activity]. *Auditor*, 2019, vol. 5, no. 7, pp. 3–15. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.12737/article_5d396ab3b6d463.18672918
 10. Zemskov V.V. [Risk assessment of unusual transactions in internal control procedures]. *Auditor*, 2020, vol. 6, no. 3, pp. 19–25. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2020-19-25>
 11. Kochinev Yu.Yu., Vinogradova O.I. [Assessment of risk of material misstatement due to fraud or error]. *Auditor*, 2013, no. 3, pp. 45–48. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/85609-ocenka-riska-sushhestvennogo-iskazheniya-vsledstvie-oshibok-nedobrosovestnykh> (In Russ.)
 12. Sungatullina R.N., Gogoleva O.L. [Identification of the risks of material misstatement of the facts of economic life in the evaluation of the internal control system]. *Auditor*, 2014, no. 12, pp. 38–49.
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/88182-identifikatsiya-riskov-sushhestvennogo-iskazheniya-informatsii-faktykh-sozryajstvennoj> (In Russ.)
 13. Yuditseva L.A. [Determination of objects of verification in the framework of a risk-oriented approach in audit]. *Auditor*, 2014, no. 5, pp. 59–62.
URL: https://studref.com/681800/buhgalterskiy_uchet_i_audit/opredelenie_obektov_proverki_ramkah_risk_orientirovannogo_podhoda_audite (In Russ.)
 14. Shvyreva O.I., Petukh A.V., Petukh M.V. [Methodology for integrated diagnostics of control facilities of economic entities]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2018, no. 3, pp. 197–209. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.17238/issn2071-2243.2018.3.197>
 15. Kochinev Yu.Yu. [An assessment of the materiality threshold]. *Auditor*, 2016, vol. 2, no. 8, pp. 12–15. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.12737/21058>
 16. Shvyreva O.I., Petukh A.V. Methodology for Determining Materiality in Audit and Applying It When Assessing Detected Misstatements. *Journal of Applied Economic Sciences*, 2018, vol. 13, no. 5, pp. 1260–1267.

17. Lashchinina E.A. [Materiality in audit: levels, principles, parameters]. *MSFO i MSA v kreditnoi organizatsii*, 2020, no. 1. (In Russ.)
URL: <http://futurebanking.ru/reglamentbank/article/6138>
18. Klinova E.A., Sungatullina R.N. [Rationale of benchmarks in determining the materiality for financial statements as a whole]. *Auditor*, 2018, vol. 4, no. 9, pp. 11–16. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.12737/article_5b9a244f535870.73220232
19. Petukh A.V. [Materiality in auditing: approach based on priorities and constraints]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2019, vol. 12, no. 2, pp. 182–195. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.17238/issn2071-2243.2019.2.182>
20. Svitkin M.Z. [Formation of a risk management system of the company]. *Metody menedzhmenta kachestva*, 2010, no. 2, pp. 31–37. (In Russ.)
URL: <https://www.cfin.ru/finanalysis/risk/qm&rm.shtml>

Conflict-of-interest notification

We, the authors 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.