

УДК 657

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТОРСКОГО РИСКА: ЕГО ВИДЫ И ПОРЯДОК ОЦЕНКИ

*М.В. Штиллер*

Определены меры по снижению аудиторского риска до минимального уровня.

*Ключевые слова:* аудиторский риск; риск аудитора; риск средств контроля; внутривозможный риск; оценка риска.

---

## THEORETICAL ASPECTS OF AUDITOR RISK: ITS TYPES AND ORDER OF THE ASSESSMENT

*M. V. Shtiller*

It is considered the available methods of an assessment of auditor risk and defined measures for decrease them to a minimum level.

*Key words:* auditor risk; risk of the auditor; risk of control devices; intraeconomic risk, risk assessment.

Ситуация, при которой существует вероятность того, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта после подтверждения своей достоверности практически имеет ошибки или искажения, которые не были обнаружены ранее, или, напротив, получить заключение о том, что отчетность содержит искажения, но их на самом деле нет, получило название аудиторский риск или риск аудитора. В ходе своей работы аудитор должен выявлять такие риски, проводить их оценку и документировать результаты оценки. Проводя оценку аудиторского риска, аудитор должен проводить его градацию как высокий, средний или низкий [1]. Цель аудита финансовой отчетности и всей финансово-хозяйственной деятельности компании – снизить аудиторский риск до минимума.

Многие авторы в качестве компонентов аудиторского риска выделяют внутривозможный риск, риск средств контроля, риск необнаружения [2].

Внутривозможный или чистый риск представляет собой субъективно определяемую аудитором вероятность появления искажений. Эти искажения могут быть обнаружены в бухгалтерском счете, балансовой статье, хозяйственной операции или группе однородных хозяйственных операций, отчетности компании до того, как будут выявлены средствами СВК (системы внутреннего контроля) или при условии допущения отсутствия таких средств [2, с. 22]. Этот вид риска характеризует степень существенных нарушений, которой могут быть подвержены счета бухгалтерского учета, статьи баланса, группы хозяйственных операций или фи-

нансовой отчетности в целом у проверяемого предприятия. Как правило, аудитор дает оценку внутривозможному риску на основе своего профессионального суждения на этапе планирования.

Разрабатывая общий план аудита, аудитор проводит оценку внутривозможных рисков по отдельным статьям баланса и показателям других форм финансовой отчетности. Если счета бухгалтерского учета, сальдо или обороты хозяйственных операций превышают определенный уровень существенности, то при разработке программы аудита задача аудитора состоит в оценке внутривозможных рисков для них. Проводя оценку внутривозможного риска по балансовым статьям финансовой отчетности, аудитор должен обратить внимание на отраслевые особенности функционирования и текущего экономического положения, специфические особенности деятельности, осуществляемой данным экономическим субъектом. Помимо того он должен учитывать честность персонала компании, оценить опыт и квалификацию работников, которые несут ответственность за ведение финансового учета и подготовку финансовой и оперативной отчетности. При проведении аудита обязательно оценивается наличие давления на руководителей и персонал предприятия со стороны его собственников. Это может происходить с целью достижения собственниками определенных показателей финансовой отчетности и возможности контролировать деятельность предприятия.

Оценивая внутривозможный риск счетов бухгалтерского учета или типовых хозяйственных операций, аудитор должен уделить внимание тому,

что существуют отдельные бухгалтерские счета, где могут появиться непреднамеренные искажения. Кроме того, некоторые бухгалтерские счета, могут быть использованы для совершения злоупотреблений, для них характерны преднамеренные искажения. Необходимо учитывать тот факт, что сложноучитываемые хозяйственные операции требуют для их правильного оформления высококвалифицированных исполнителей. Не следует забывать, что некоторые хозяйственные операции могут отражаться в бухгалтерском учете, основываясь полностью или частично на субъективном мнении исполнителей. Порядок правильного оформления некоторых хозяйственных операций, может неоднозначно трактоваться действующим законодательством, известны и редкие, необычные, нестандартные хозяйственные операции.

При оценке внутрихозяйственного риска аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако при этом он обязан убедиться в том, что оценки величины этого риска, сделанные в предыдущем году, справедливы и для проверяемого года.

Если существует субъективное мнение аудитора, что средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, которые применяются на предприятии регулярно, не будут своевременно обнаруживать и исправлять существенные нарушения по отдельности или в совокупности или же препятствовать возникновению таких нарушений, то возникает риск средств контроля или контрольный риск [3].

Уровень надежности организации системы бухгалтерского учета на предприятии и системы внутреннего контроля определяется риском средств контроля.

Категории надежности средств контроля и риска средств контроля являются взаимодополняющими. Между ними наблюдается следующая зависимость. При высокой надежности средств контроля риск снижается. Если наблюдается надежность средней степени, то ей соответствует средний риск, а при низкой надежности возможность риска возрастает [4]. Проводя аудит, необходимо изучить и оценить систему внутреннего контроля предприятия, его контрольную среду и отдельные средства контроля. Этот процесс проводится в три этапа. Первый этап предполагает общее знакомство с системой внутреннего контроля, второй этап заключается в первичной оценке надежности системы внутреннего контроля и на третьем этапе происходит подтверждение достоверности оценки надежности системы внутреннего контроля.

Аудиторские процедуры, применяемые в процессе оценки риска средств контроля, называются

тестированием средств контроля. Цель такого тестирования заключается в убеждении аудитора, что применяемые в компании финансовый и управленческий учет, внутренний контроль надежно работают, а также что эти системы способны эффективно противостоять появлению существенных искажений финансовой отчетности и при возможности выявлять эти искажения. Аудитор при тестировании средств контроля должен убедиться, что они работают с одинаковой эффективностью на протяжении всего отчетного периода.

В тестирование средств контроля может входить проверка документов, отражающих проведение финансово-хозяйственных операций, и получение в связи с этим аудиторских доказательств того, что средства контроля функционировали надлежащим образом. Сюда также могут относиться опросы и наблюдение за оформлением операций с целью получить аудиторские доказательства функционирования средств контроля в случаях, когда невозможно получить прямые документальные подтверждения этого или использовать результаты других процедур аудита для получения данных о работоспособности средств контроля [5].

Подводя итоги результатов тестирования средств контроля, аудитор не должен забывать о возможности эффективности некоторых средств контроля в целом и неэффективности или малой эффективности в какой-то период времени. Как правило, такая ситуация может быть вызвана определенными факторами, а именно: по причине болезни, отпуска или кратковременной замены учетного работника, который несет ответственность за осуществление данного средства контроля; особенности работы бухгалтерской службы предприятия, которые отражают сезонные периоды работы повышенной интенсивности; наличие ошибок, единичного или случайного характера.

Указанные факторы аудитор должен принимать во внимание при проведении анализа отрицательных результатов тестирования средств контроля, и в дальнейшем учитывая эти результаты, проводить планирование своих аудиторских процедур.

Если аудитор ставит для риска средств контроля градацию «средний» или «низкий», то в этих случаях он тестирует средства контроля. Если аудитор составляет свое мнение на основании определенных средств контроля, то он должен очень тщательно провести их тестирование на надежность и эффективность. При проведении оценки риска средств контроля аудитор обязан принимать во внимание данные аудита прошлых лет и обязательно убедиться в справедливости оценки величины риска как в предыдущем, так и в проверяемом году.

**Литература**

1. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита, 2001 г. М.: МЦРСБУ, 2002.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. М.: ИНФРА-М, 2007.
3. *Богомолов А.М.* Внутренний аудит. Организация и методы проведения / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. М.: ЭКЗАМЕН, 2000.
4. *Жакипбекова С.* Методология и организация внутреннего аудита. / С. Жакипбекова. Алматы, 2005.
5. *Jack J. Champlain.* Auditing Information Systems. Barron's Educational Series / J. Jack. 2006.