

Критические технологии аудиторской деятельности

Швырева Ольга Ивановна ✉

Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, г. Краснодар, Россия
ORCID: 0000-0002-2964-3187
E-mail: shvyreva.o@kubsau.ru

Петух Михаил Владимирович

Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, г. Краснодар, Россия
ORCID: 0000-0003-0254-0118
E-mail: bulahi@mail.ru

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Швырева О. И., Петух М. В.
Критические технологии аудиторской деятельности // Исследование проблем экономики и финансов. 2023. № 4. Ст. 6.
<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2023-4-6>

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 22.09.2023

ПРИНЯТА: 29.11.2023

ОПУБЛИКОВАНА: 30.12.2023

COPYRIGHT: © 2023 Швырева О. И.,
Петух М. В.

АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. В условиях необходимости повышения качества аудиторских услуг и обеспечения доверия к их результатам со стороны заинтересованных пользователей отчетности возникает потребность в поиске «точек роста» за счет развития инструментария аудита, не уступающего в технологичности современному бухгалтерскому учету и аналитике.

ЦЕЛЬ ИССЛЕДОВАНИЯ – определить ключевые инструменты аудита, уместные для аудиторских заданий и экспертно-консультационной деятельности аудиторов и аудиторских организаций, и определить возможности имплементации современного аналитического инструментария для повышения эффективности, результативности и качества аудиторских услуг.

МЕТОДЫ. В исследовании использованы методы критического анализа применимых стандартов и передовых практик аудита, аудиторские процедуры оценки эффективности средств контроля и проверки по существу, картографирования рисков, абстрактно-логический метод.

РЕЗУЛЬТАТЫ. В результате исследования определены и классифицированы ключевые инструменты аудита в зависимости от этапа аудита, целеполагания процедуры (комплаенс или эффективность), качественных характеристик аудиторского задания (удовлетворенность заказчика или рациональность); выявлены общие направления и различия в трендах развития инструментария аудита и прочих видов деятельности аудиторов.

ВЫВОДЫ. Выделенные критические технологии направлены на максимальную эффективность аудиторской деятельности за счет риск-ориентированного планирования, снижения возможностей манипулирования результатами процедур средствами объективизации, прогнозирования существенных искажений, параметризации рисков и оценки результатов процедур, регламентации качественных характеристик применяемых методов на уровнях аудиторской организации, саморегулируемой организации аудиторов.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: аудит, инструментарий аудита, аудиторские процедуры, риски существенных искажений, качество аудита



Critical Technologies of Audit Services

Olga I. Shvyreva ✉

Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russia

ORCID: 0000-0002-2964-3187

E-mail: shvyreva.o@kubsau.ru

Michail V. Petukh

Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russia

ORCID: 0000-0003-0254-0118

E-mail: bulahi@mail.ru

TO CITE:

Shvyreva O. I., Petukh M. V.
Critical Technologies of Audit Service //
Research in Economic and Financial
Problems. 2023. № 4. Art. 6.
<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2023-4-6>

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 22.09.2023

ACCEPTED: 29.11.2023

PUBLISHED: 30.12.2023

COPYRIGHT: © 2023 Shvyreva O. I.,
Petukh M. V.

ABSTRACT

INTRODUCTION. In the context of the need to improve the quality of audit services and ensure confidence in their results on the part of interested users of reporting, it is necessary to search for «points of growth» through the development of audit tools that are not inferior in technology to modern accounting and analytics. Purpose of the study is to identify key audit tools relevant for audit assignments and expert consulting activities of auditors, and to determine the possibilities of implementing modern analytical tools to improve the efficiency, effectiveness and quality of audit services.

METHODS. The study used methods of critical analysis of applicable standards and best auditing practices, audit procedures for assessing the effectiveness of controls and substantive testing, risk mapping, and the abstract-logical method.

RESULTS. Key audit tools were identified and classified depending on the stage of the audit, the goal setting of the procedure (compliance or efficiency), and the qualitative characteristics of the audit assignment (customer satisfaction or rationality); General directions and differences in the development trends of audit tools and other types of auditors' activities have been identified.

CONCLUSION. The identified critical technologies are aimed at maximizing the efficiency of audit activities through risk-based planning, reducing the possibility of manipulating the results of procedures by means of objectification, predicting significant distortions, parameterizing risks and assessing the results of procedures, regulating the qualitative characteristics of the methods used at the levels of the audit organization and the professional association of auditors.

KEYWORDS: audit, audit tools, audit procedures, risks of material misstatements, audit quality



ВВЕДЕНИЕ

Критериями качества современного аудита выступают эффективность и результативность, а именно: эффект (обнаруженные существенные искажения) и результат (сведение риска необнаружения к минимуму), соотношенные с трудозатратами и иными ресурсами аудитора. Вследствие этого достижение целей аудиторского задания должно производиться не просто допустимыми, но наиболее релевантными задаче инструментами, обладающими максимальным потенциалом выявления асимметричной информации, в том числе при помощи имплементации цифровых технологий, требующими минимальных трудозатрат, «ручных» средств контроля и субъективных оценок. Вопросам применения в аудите стандартных методов и инструментов аудита и сопутствующих услуг посвящены работы И. Н. Богатой [1], С. В. Козменковой [5], Р. П. Булыга, М. В. Мельник и др. [10], Т. Ю. Серебряковой [11] и др. Аналитический инструментарий аудита, обладающий наивысшим потенциалом эффективности в риск-ориентированном подходе, исследован И. С. Егоровой [2], Е. Ю. Итыгиловой [4], Т. И. Логвиновой, В. Г. Ширококовым [6], Л. И. Хоружий [14] и другими учеными-экономистами. Однако в современном исследовательском поле наблюдается дефицит системного понимания технологии аудита как комплекса инструментов, в различной степени влияющих на качество заданий, обеспечивающих уверенность. Также необходимо констатировать существенный недостаток исследований методик и процедур, влияющих на качество экспертно-консультационной деятельности аудиторов и аудиторских организаций, превалирующих в объеме оказываемых ими услуг.

Гипотеза исследования состоит в том, что на качество и эффективность аудиторской деятельности определяющее влияние оказывает объективизация результата задания и применяемые инструменты, часть которых имеет наибольшее влияние на результат и поэтому подвержена в наибольшей мере манипулированию. В силу этого целью исследования является идентификация критически важных для качества аудиторской деятельности инструментов и определение их параметров, учитывающих паритет рациональности и соблюдения концептуальных требований к риск-ориентированному аудиту.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Объектом контент-анализа как ключевого метода исследования послужили международные стандарты аудита, принятые Международной федерацией бухгалтеров (IFAC), и их применение аудиторскими организациями. Исследование проводилось с использованием

абстрактно-логического метода, методов контент-анализа, систематизации, классификации, графического метода визуализации данных.

Отличительными особенностями авторского метода являются: 1) моделирование идентификации, оценки рисков существенных искажений и стратегии действий в ответ на оцененные риски с использованием методов визуализации тепловой карты рисков, направленное на снижение негативного влияния профессионального суждения при выборе надлежащих и достаточных аудиторских процедур посредством анализа сценариев рисков; 2) имплементация выявленных ключевых инструментов риск-ориентированного аудита в экспертно-консультационную деятельность аудиторов и аудиторских организаций.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Инструментарий аудиторской деятельности и предпосылки его трансформации

Контроль в эпоху трансформации экономики, ее перехода к инновационной модели претерпевает острую необходимость в развитии, в способности решать задачи модернизации системы управления, поскольку любое управленческое решение стратегического или операционного характера требует информационной поддержки. А информация, генерируемая в учетной системе, должна быть достоверной и своевременной – проще говоря, релевантной потребностям лиц, отвечающих за корпоративное управление, обеспечивать разумную уверенность в надежности данных и прогнозе последствий принимаемых решений [12].

Концептуальная «сдвигка» в отношении методики внешнего аудита произошла в 2015–2016 гг., когда на территории России были введены международные стандарты аудита. Однако к 2022 г. рынок аудиторской деятельности «упал» (рисунок 1), обуславливая развитие депинга, снижение качества оказываемых услуг. В особенности это коснулось экспертно-консультационных услуг (так называемых прочих услуг, связанных с аудитом), объем которых снизился за 10 лет на 40 % (в ценах 2022 г.), и аудита, выручка от которого только с 2020 г. уменьшилась на 30 %. В современных условиях падения рынка аудита целеполагание при формировании технологии конкретного аудиторского задания стало сводиться к приоритету рациональности (экономичности) проверки, тем более, что диспозитивность аудиторских стандартов дает возможность манипулировать как объемом, так и характером применяемых инструментов [7].



Рисунок 1

Динамика объема деятельности аудиторов и аудиторских организаций в Российской Федерации (в ценах 2022 г.)
(на основе данных Минфина РФ)

Мы провели контент-анализ инструментов аудита с точки зрения четырех факторов их применения:

- требование стандарта;
- обеспечение эффективности (выявление содержащихся в отчетности существенных искажений);
- экономичность ресурсов, используемых в ходе выполнения аудиторского задания (особенно трудозатрат и экспертного мнения);
- удовлетворенность заказчика (таблица 1).

К критически важным инструментам решено относить те, очевидными причинами применения которых являются как минимум три из четырех выше обозначенных факторов.

В результате определены шесть логически увязанных инструментов:

- объективизация;
- идентификация рисков существенного искажения неотъемлемого характера и их влияния на конкретные предпосылки, присущие объектам;
- оценка системы внутреннего контроля и эффективности контрольных процедур, применяемых по данным предпосылкам, выявление контрольных рисков;
- параметризация оцененных рисков и формирование матрицы рисков (картографирование рисков);
- формирование плана аудита в логике «значимый риск – предпосылка подготовки отчетной информации, подверженная существенному искажению – аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;

- изменение плана на основе результатов процедур проверки по существу (при необходимости).

В совокупности этот инструментарий можно назвать «Технология планирования аудиторских процедур с использованием матричной параметризации рисков» и, несмотря на требование стандарта по применению только двух инструментов и ситуационное применение еще одного инструмента, считать критической технологией, поскольку она способствует повышению качества аудита, удовлетворенности клиентов, эффективности аудиторского задания и развивает требования стандартов аудита, не искажая их.

Критические инструменты риск-ориентированного аудита

Квинтэссенцией риск-ориентированного аудита, безусловно, являются результаты процедур проверки по существу, выполняемые в отношении идентифицированных областей повышенного внимания исходя из логики:

- характер процедур – наиболее надежные;
- использование суждений руководства – минимальное;
- экспертность – высокая, приоритет более высокой компетенции, процедур «второго мнения»;
- объем аудита – приближен к сплошному, за исключением достоверной идентификации предопределяющих недостатков в системах учета и внутреннего контроля.

Таблица 1

Контент-анализ значения инструментов, применяемых в ходе аудиторского задания по укрупненному объекту (бизнес-процессу)

Этап	Инструмент / технология	Выполняются в связи		Возможность экономии ресурсов / снижения трудоемкости			Влияние на удовлетворенность заказчика
		с требованиями международных стандартов аудита	с повышением эффективности аудита	за счет выбора процедур	за счет объема аудита	за счет возможности делегирования выполнения процедур	
1 Объективизация аудиторского задания	1.1 Идентификация объектов подтверждения		да, за счет сужения круга задач	да			да, за счет конкретизации объема аудита
	1.2 Валидация предпосылок подготовки информации об объектах и присущего им объема документов / иной информации	да					
2 Идентификация факторов риска существенного искажения	2.1 Описание рисков на уровне понимания деятельности аудируемого лица	да					
	2.2 Идентификация рисков существенного искажения неотъемлемого характера		да, за счет матричного выделения областей повышенного внимания	да	да	да	да, за счет информирования о необычных рисках
	2.3 Оценка системы внутреннего контроля и выявление присущих ей контрольных рисков	да	да, за счет матричного выделения областей повышенного внимания	да	да	да	да, за счет информирования о необычных рисках
3 Оценка рисков существенного искажения по вероятности и значительности (матрица рисков)	3.1 Оценка на уровне общего понимания	да					
	3.2 Оценка рисков существенного искажения по вероятности и значительности (матрица рисков)	только в отношении оценочных значений	да, за счет выделения границы толерантности	да	да		
4 Формирование плана аудита	4.1 Формирование последовательности процедур	да					
	4.2 Формирование плана аудита в логике «значимый риск – предпосылка подготовки отчетной информации, подверженная существенному искажению – аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»		да, за счет «окраски» зон повышенного внимания	да	да	да	
5 Выполнение аудиторских процедур, анализ существенных искажений		да	да	да, за счет риск-ориентированного выбора	да, за счет расчета выборки с учетом риска		да, за счет исправления существенных искажений до выпуска отчетности

Продолжение таблицы 1

Этап	Инструмент / технология	Выполняются в связи		Возможность экономии ресурсов / снижения трудоемкости			Влияние на удовлетворенность заказчика
		с требованиями международных стандартов аудита	с повышением эффективности аудита	за счет выбора процедур	за счет объема аудита	за счет возможности делегирования выполнения процедур	
6 Постконтроль	6.1 Стандартный контроль качества аудиторского задания	да					
	6.2 Пересмотр плана аудита при выявлении систематических искажений и/или искажений выше уровня явно мало значительных искажений	да	да				да, за счет информирования о существенных недостатках СВК / несоблюдении НПА

Источник: систематизировано авторами.

Аудит как «оберег» интересов стейкхолдеров, имеющих финансовый интерес, но не принимающих управленческие решения в отношении эффективности расходов на персонал, в полной мере выполняет свою функцию при соблюдении стандартов аудита и является экономически выгодным при соблюдении технологии рационального риск-ориентированного планирования и осуществления аудиторских процедур по существу [1, 5, 13]. Тем не менее ключевыми пользователями информации о расходах на формирование, поддержание и стимулирование человеческого капитала являются собственники агробизнеса; лица, отвечающие за корпоративное управление (представители собственников); руководство организацией [1, 10, 12]. Перечисленным категориям внутренних пользователей, наряду с достоверностью исторической финансовой информации, генерируемой в учетной системе, необходима иная релевантная информация – позволяющая определять стратегические цели, «мониторить» их достижение и поддерживать решение операционных задач.

Инструментально поддержка построения, функционирования и мониторинга системы принятия решений на первом этапе внедрения осуществляется независимыми аудиторскими организациями, особенно это прослеживается при продвижении услуг топ-10 мировых аудиторских компаний (сетей). Аудит является «крючком» для демонстрации возможностей и обеспечения доверия к уровню качества аудиторских услуг [7, 11]. Дальнейшее же развитие (более рентабельных и информативных услуг) осуществляется либо в рамках сопутствующих, либо прочи, связанных с аудитом услуг (таблица 2). Если систематизировать полученные тренды в аспекте «инструмент – объект – этап выполнения услуги» (рисунок 2), то становится очевидным, что критически важные процедуры являются

общими для всех видов аудиторской деятельности, а также уместны для внутреннего контроля (аудита), различна лишь комбинаторика и этапность их применения.

Прикладное решение: кейс аудита вознаграждений работникам

Рассмотрим инструментарий аудиторского задания с применением критически важных процедур на примере аудита вознаграждений работникам сельскохозяйственных организаций. С применением инструмента аналитики больших данных проведен анализ статистической и открытой финансовой информации сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, который позволил зафиксировать бизнес-риск, имеющий определяющее значение для формирования стратегии аудита вознаграждений персоналу: большинство сельскохозяйственных организаций высокорентабельны, но существенно «закредитованы»: темп прироста заимствований опережает прирост эффективности (рисунок 3). Выявленные особенности финансирования агробизнеса позволяют определить в качестве ключевого стейкхолдера отчетности сельскохозяйственных организаций банки и иных заимодавцев, которые обладают специфическими информационными потребностями в виде необходимости наблюдения рентабельности, финансовой устойчивости и выполнения кредитных ковенант (в особенности соотношения текущих обязательств и прибыли), а также выявить наиболее вероятные направления существенных искажений отчетности сельскохозяйственными организациями, использующими кредитные ресурсы или рассматривающими их привлечение: занижение расходов на персонал, текущих и оценочных обязательств перед работниками, завышение прибыли и собственного капитала.

Таблица 2

Различия в трендах развития инструментария аудита и прочих видов деятельности аудиторов (аудиторских организаций) в аспекте информативности данных на примере финансовой информации о вознаграждениях работникам и иных расходах на персонал

Элемент оценки тренда	Аудиторские задания, обеспечивающие уверенность		Прочие задания	
	общее описание	контекстное упоминание в науке и передовой практике	общее описание	контекстное упоминание в науке и передовой практике
Объект	Историческая финансовая и нефинансовая информация, подготавливаемая в соответствии с концепцией общего или специального назначения	Часто: кредиторская задолженность, оценочные обязательства (в части расходов на персонал), расходы на оплату труда, раскрытие информации о вознаграждениях в пояснениях. Редко: налоговые декларации, ESG-отчетность	Достаточность, надежность и релевантность данных для принятия управленческих решений	Часто: качество бизнес-процессов сбора и обработки информации, в т. ч. IT-систем. Редко: подготовка отчетов специального назначения
Развитие концепции	Максимальная формализация выполнения требований международных стандартов аудита в корпоративных регламентах и рабочих документах аудитора	Часто: акцент на риски несоблюдения требований ТК РФ, НК РФ, ГК РФ, риски непрерывности деятельности в связи с невыполнением долговых ковенант. Редко: акцент на риски СВК, способствующие существенным искажениям	В документах и научных публикациях не прослеживается	Часто: ошибочно упоминаются невалидные в контексте аудиторских заданий по 307-ФЗ «стратегический аудит», «аудит эффективности», «аудит на соответствие» (концепция государственного аудита), «аудит бизнес-процессов» (невалидный объект). Редко: экспертные оценки и отчеты аудиторов применяются для формирования локальных нормативных актов (кадровой политики, оценки KPI, системы материального стимулирования, немонетарной мотивации)
Развитие методики	Максимальная рационализация процедур	Часто: акцент на зоны априорно высокого риска (оценочные значения, конкретные обязательные раскрытия в пояснениях). Редко: параметризация оценки рисков, оценка СВК	Максимальная экспертность	Часто: акцент на аналитические процедуры, анализ «больших данных» для решения локальных задач. Редко: параметризация аналитических процедур, постановка методики для локальных подразделений ВК, анализа, мониторинга
Паритет аналитических процедур – детальных тестов	Увеличение роли аналитических процедур	На этапе планирования аудита – до 100 %; на этапе процедур проверки по существу – в зависимости от результата предварительной оценки СВК; на этапе обобщения результатов – до 100 %	Безусловное доминирование аналитических процедур	Часто: замена традиционных аналитических методов машинным обучением (особенно для кластеризации, обнаружения аномалий, выделения ключевых признаков и сокращения размерности), что особенно актуально для построения модели монетарной и немонетарной мотивации. Редко: аналитика анкет обратной связи / удовлетворенности; визуализация данных
Развитие качества	Усиление внимания к внутреннему контролю (МСКК) и внешним проверкам (ВКД и надзор)	Часто: максимальная формализация требуемого результата соблюдения стандартов аудита вместо истинного качества стратегии и процессов аудита. Редко: параметризация критериев качества аудиторского задания	В документах и научных публикациях не прослеживается	Часто: акцент не на характеристики задания и отчета по нему, а на доверие / «громкое» имя аудитора / эксперта. Редко: формализация критериев качества услуги

Источник: систематизировано авторами на основе [3], [4], [8], [14].



Рисунок 2
Современные инструменты аудита, повышающие качество аудиторских услуг (→ – оказывают значимое влияние, → – оказывают критически важное влияние)

Источник: систематизированы авторами на основе мнений П. П. Баранова [7], И. С. Егоровой [2], Е. Ю. Итыгиловой [4].



Рисунок 3
Темпы роста производительности труда и привлечения заемных средств в сельскохозяйственных организациях России

Источник: рассчитаны авторами на основе данных Росстата.

Исходя из потенциального влияния ключевого отраслевого фактора и иных рисков, стратегия аудита должна строиться в логике верифицированных на рисунке 2 инструментов:

- 1) идентификация, оценка неотъемлемых рисков (перманентных факторов влияния и бизнес-рисков) и их влияния на отдельные значимые предпосылки подготовки отчетности;
- 2) выявление и оценка факторов риска средств контроля (также с определением ожидаемых искажений по предпосылкам);

- 3) позиционирование факторов риска по степени их вероятного и/или значительного влияния на отчетность в целом и отдельные предпосылки ее подготовки на «карте рисков», выявление зоны толерантности к риску;
- 4) выбор аудиторских процедур в ответ на оцененные риски.

Дальнейшее исследование инструментов управления рисками показало, что оценка факторов влияния на предпосылки подготовки бухгалтерской (финансо-

вой) отчетности наиболее определенно визуализируется с применением «карты рисков». Данный инструмент необходимо базировать на классификации факторов риска по уровням оценки подверженности отчетных данных существенным искажениям. Стандарты аудита допускают элементарную типологию риска по уровням вероятности (ось ОХ) и значительности (ось ОУ): низкий, средний, высокий, вследствие чего формируются 9 зон, три из которых (сочетания низкого и среднего риска) – это «зеленая зона» (зона толерантности к риску), освобождающая аудитора от трудоемких детальных тестов, что имеет существенное значение для рационального планирования аудита. Однако в целях обеспечения качества аудита должны быть представлены четкие доказательства такой оптимизации, которые предлагается

трактовать как параметры вероятности и значительности риска. Посредством параметризации зонирования рисков таким образом устанавливается вторая рамка качества аудита.

Руководствуясь особенностями интересов приоритетных пользователей, предлагается математический инструмент верификации вероятности рисков по ключевым показателям принятия решений (таблица 3) и значительности рисков (таблица 4), что в логике риск-ориентированной модели аудита позволяет определить не только параметры риска, но и конкретизировать статьи, подверженные преднамеренному воздействию через предпосылки, и направление искажений.

Таблица 3

Факторы неотъемлемого риска сельскохозяйственных организаций, влияющие на финансовую информацию о вознаграждениях персоналу, и параметризация вероятности наступления риска

Фактор	Параметры оценки			Характер влияния	Ожидаемые искажения
	Показатель	Параметры группы риска	Риск (оценка вероятности)		
Низкая эффективность производства	Рентабельность продукции (R)	$(-\infty; 0)$ $[0; \bar{R}]$ $(R; +\infty)$	Высокий Средний Низкий	На предпосылки формирования статьи «Расходы на оплату труда»	Занижение расходов на оплату труда (модель $\frac{\Pi-X}{\Pi+X} * 100$)
Существенная зависимость от возможности привлечения заемных средств	Коэффициент финансовой независимости (Кфн)	$(-\infty; 0,35)$ $[0,35; 0,65]$ $(0,65; +\infty)$	Высокий Средний Низкий	На предпосылки формирования текущих обязательств (кредиторской задолженности и оценочных обязательств)	Занижение текущих обязательств (модель $\frac{СК}{B-X}$)
Существенная вероятность прекращения кредитования из-за нарушения условий (ковенант)	Соотношение текущих обязательств и прибыли (С)	$(-\infty; 0)$ $U(2; +\infty)$ $[1; 2]$ $[0; 1]$	Высокий Средний Низкий	На предпосылки формирования текущих обязательств (кредиторской задолженности и оценочных обязательств)	Занижение текущих обязательств, завышение собственного капитала (модель $\frac{ТО+X}{\Pi-X}$)

Примечание: R – рентабельность продукции в организации, %;
 \bar{R} – рентабельность средняя по отрасли и региону, %;
 П – прибыль от продаж, тыс. руб.;
 ПС – полная себестоимость продаж, включая себестоимость продаж, управленческие и коммерческие расходы, тыс. руб.;
 Кфн – коэффициент финансовой независимости на конец года;
 СК – собственный капитал на конец года, тыс. руб.;
 С – индикатор соблюдения кредитной ковенанты «Соотношение текущих обязательств и прибыли»;
 В – валюта баланса на конец года, тыс. руб.;
 ТО – текущие обязательства на конец года, тыс. руб.;
 X – искажение, способное изменить экономические решения пользователей, тыс. руб.

Источник: авторская разработка.

Таблица 4

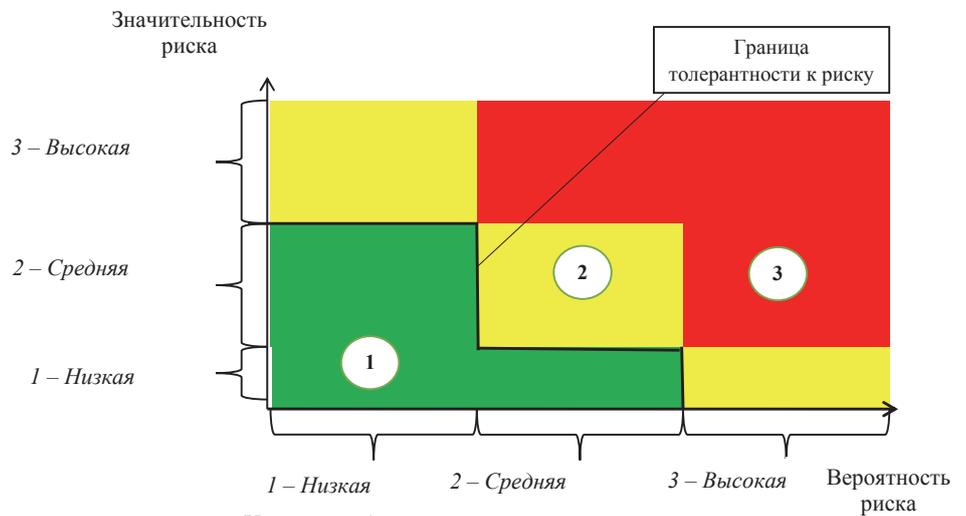
Факторы неотъемлемого риска сельскохозяйственных организаций, влияющие на финансовую информацию о вознаграждениях персоналу, и параметризация значительности риска

Фактор риска	Объекты и направление вероятного искажения	Значительность риска (параметры), тыс. руб.		
		низкая	средняя	высокая
Низкая эффективность производства	Расходы на оплату труда – занижение на сумму ...	[0; $У_{яни}$]	$[У_{яни}; У_{с_{фо}}]$ или $[У_{яни}; У_{с_{п}}]$ если $У_{с_{п}}$ определяется	$[У_{с_{фо}}; +\infty)$ или $[У_{с_{п}}; +\infty)$, если $У_{с_{п}}$ определяется
Высокая финансовая зависимость и/или низкая кредитоспособность	Оценочные обязательства перед персоналом и/или кредиторская задолженность по выплатам персоналу – занижение на сумму ...			
Неприменимость допущения непрерывности деятельности в результате чрезвычайных факторов, нарушения законодательства	Всеобъемлющие искажения	События / условия нарушения непрерывности деятельности не наблюдаются либо имеют незначительное влияние	События / условия нарушения непрерывности деятельности наблюдаются, но руководство предпринимает действия по обеспечению продолжения нормальной деятельности	События / условия нарушения непрерывности деятельности наблюдаются, руководство не предпринимает действий по обеспечению продолжения нормальной деятельности
Недобросовестные действия (манипулирование данными в отчетности)	Всеобъемлющие искажения	В общем случае	Существенное искажение выявлено, но единично	Существенные искажения в результате преднамеренных действий, вызваны контрольной средой

Примечание: $У_{яни}$ – уровень явно незначительных искажений, тыс. руб.;
 $У_{с_{фо}}$ – уровень существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, тыс. руб.;
 $У_{с_{п}}$ – уровень существенности для отдельных сальдо / групп однотипных операций, тыс. руб.

Источник: регламент разработан авторами.

Предлагаемая методика визуализации предполагает, что технически факторы риска должны достоверно попасть в одну из позиций: «высокий», «средний», «низкий» риск, – исходя из предложенных критериев параметризации, позволит аудитору надежно определить критичность фактора риска («красная зона») или возможность его игнорирования при планировании детальных тестов («зеленая зона») (рисунок 4).



Условные обозначения:

№ фактора	Риск	Вероятность		Значительность	
		уровень	обоснование	уровень	обоснование
1	Риск низкой эффективности	Низкий	Организация рентабельна, уровень – выше среднеотраслевого	Низкий	Средний уровень заработной платы растет в соответствии с инфляцией
2	Риск утраты финансовой независимости по Кфн	Средний	Организация выполняет Кфн на пограничном уровне	Средний	Наблюдается значительная разница между погашенными оценочными обязательствами и суммой начисленных резервов за период
3	Риск утраты финансовой независимости по С	Высокий	Прогнозируется нарушение кредитной ковенанты (более 2) вследствие роста текущих обязательств	Средний	

Рисунок 4
Карта неотъемлемых рисков, связанных с информацией о вознаграждениях персоналу

На основе анализа требований международных стандартов аудита определена допустимость снижения оцененного уровня риска существенных искажений, обусловленных неотъемлемыми факторами, при эффективном функционировании систем внутреннего контроля.

Методика параметризации оценки контрольных рисков аналогична вышеприведенной, с той разницей, что вероятность и значительность потенциальных искажений по предпосылкам формирования ключевых статей отчетности необходимо устанавливать не на основе публичной финансовой информации, а по результатам тестов средств контроля и фиксируемым доку-

ментам регламентации, осуществления процедур и управления отклонениями в аудируемой организации. Логика формирования эффективных процедур в ответ на оцененные риски, зонированные на карте рисков, представлена на рисунке 5. Именно в контексте параметризованных по вероятности и значительности рисков сводится к минимуму остаточный аудиторский риск посредством повышения надежности, внезапности, объема и экспертности аудиторских процедур для зон влияния факторов красной и желтой зоны и высвобождается время за счет факторов зоны толерантности к риску («зеленой зоны»).



Рисунок 5

Место оценки средств контроля аудируемого лица в построении оптимальной стратегии аудита: компоненты контрольного риска, методы его оценки и влияния на стратегию аудита выделены серым цветом

Источник: схема составлена авторами на основе анализа требований международных стандартов аудита

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ современных тенденций развития аудита и прочих заданий (не обеспечивающих уверенность) позволяет определить критические области методики аудиторской деятельности:

1) проблемными с точки зрения манипулирования результатами аудиторских заданий являются области профессионального суждения, к которым относятся

все риск-процессы (идентификация, оценка, действия в ответ на оцененные риски) и все объекты, базирующиеся на неопределенных оценках. Следовательно, обеспечение надлежащего качества аудита должно базироваться:

- на объективизации универсальных рисков для отрасли, региона, бизнеса, экономического субъекта;
- обосновании параметризации рисков по вероятности и значительности;

- алгоритмизации нахождения вероятной дислокации существенных искажений вследствие вероятных / значительных рисков и поиска уместных процедур для подтверждения гипотезы;
- в дополнение к вышеназванным факторам по объекту «оценочные значения» – параметризация приемлемых интервалов стоимостного измерения, не вводящих в заблуждение пользователей;

2) высокая экспертность аудита приводит к завышенным ожиданиям клиентов от результатов этой услуги. Топ-менеджмент связывает аудит с консультационной поддержкой стратегических и операционных решений. Как запрос практики в научных изданиях появляются методики стратегического, операционного аудита, аудита бизнес-процессов, хотя онтологически эти «активности» лежат в поле зрения государственного аудита или подсистемы менеджмента отдельной компании. Консультирование в процессе выполнения аудиторского задания имеет этические риски, напрямую являясь угрозой самоконтроля. Следовательно, аудиторский консалтинг необходимо абстрагировать от аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность, в частности развивая передовые технологии аналитики, статистики, прогнозирования. Тем не менее общими критическими принципами для всех видов деятельности аудиторов необходимо признать приоритет использования информации при подтвержденной достоверности (соответствия) и поддержание высокого качества услуг путем максимальной параметризации их характеристик. Также современный инструментарий аудита применим и для заданий, обеспечивающих уверенность, и для прочих услуг, обеспечивая их качество;

3) практическое приложение гипотезы о критических технологиях аудита на определенный объект (например, группу сальдо по счетам или группу однотипных операций) требует алгоритмизации сравнения «идеального» суждения о предпосылках формирования отдельных статей (особенно с неопределенной оценкой) и «реальных»

следов процессов формирования информации в отчетности. Качество аудиторской услуги ставится под сомнение особенно часто при отсутствии императивных норм формирования показателя отчетности. Обоснованное суждение об искажениях при неопределенности нормативно-правовых актов возможно только при подходе в логике формализованных инструментов аудита:

- чек-лист рисков;
- чек-лист объектов;
- анализ влияния рисков на объекты и выявления областей повышенного риска (для вынесения суждения о дислокации искажений);
- проверка по существу: «диапазон приемлемых значений» (аудиторское суждение), точечная оценка в финансовой отчетности (суждение руководства аудируемого лица) и сравнительный анализ двух суждений;
- оценка влияния выявленного искажения на иные статьи отчетности;
- аналитические процедуры оценки существенности искажений;
- определение «пробелов» СВК, способствовавших существенным искажениям, информирование руководства.

Вклад авторов

Швырева Ольга Ивановна: теоретический анализ исторического развития и современных инструментов аудита, формулировка проблемы.

Петух Михаил Владимирович: разбор практических кейсов и построение модели инструментария аудита и экспертно-консультационной деятельности аудиторов и аудиторских организаций, формулировка выводов и практических рекомендаций.

Список литературы

1. Богатая И. Н., Евстафьева Е. М. Исследование практики подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2022. № 8-2. С. 171–176. <https://doi.org/10.17513/vaael.2362>
2. Егорова И. С. Оценка неотъемлемого риска при осуществлении отдельных видов аудиторской деятельности // Аудитор. 2019. Т. 5, № 7. С. 3–15. https://doi.org/10.12737/article_5d396ab3b6d463.18672918
3. Егорова И. С. Проверка соблюдения законов и нормативных правовых актов в ходе аудита // Аудитор. 2023. Т. 9, № 5. С. 15–26.
4. Итыгилова Е. Ю. Анализ критериев мнения аудитора в соответствии с принципами подготовки финансовой отчетности // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2023. № 12 (564). С. 13–26.

5. Козменкова С. В., Цыганов В. И. Аудит финансовой отчетности: особенности исследования законов и нормативных актов // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23, № 4 (466). С. 414–427. <https://doi.org/10.24891/ia.23.4.414>
6. Логвинова Т. И., Широбоков В. Г. Методический инструментарий риск-ориентированного аудита в сельскохозяйственных организациях // *Аудит и финансовый анализ*. 2018. № 2. С. 153–159.
7. Необходимость формирования новой концепции аудиторской деятельности в Российской Федерации / П. П. Баранов, С. П. Жуков, В. В. Кизь, А. С. Левенсон // *Аудит*. 2019. № 4. С. 33–35.
8. Нестеров В. Н., Горячева Д. И. Модели оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок в целях разработки аудиторских процедур // *Казанский экономический вестник*. 2019. № 6 (44). С. 61–67.
9. Петух А. В., Швырева Р. И. Построение стратегии аудита на основе картографирования и спектрального анализа рисков // *Международный бухгалтерский учет*. 2021. Т. 24, Вып. 11. С. 1276–1309. <https://doi.org/10.24891/ia.24.11.1276>
10. Раскрытие отчетной информации в формате ESG организациями государственного сектора и ее особенности в агропромышленном комплексе России / Р. П. Булыга, М. В. Мельник, О. В. Рожнова, И. В. Сафонова // *Труды Кубанского государственного аграрного университета*. 2023. № 106. С. 24–35.
11. Серебрякова Т. Ю. Нефинансовая отчетность и контроль соответствия // *Учет. Анализ. Аудит*. 2023. Т. 10, № 3. С. 33–44. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-3-33-44>
12. Соколов В. Я. О некоторых особенностях отечественного аудита // *Финансы и бизнес*. 2005. № 1. С. 90–100.
13. Учетное обеспечение оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов по российским и международным стандартам / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова, Ж. А. Кеворкова [и др.] // *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2022. Т. 15, № 4 (75). С. 210–223. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2022_4_21
14. Хоружий Л. И., Трясцина Н. Ю., Ворожейкина Т. М. Анализ и оценка рисков производственной деятельности предприятий АПК // *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2022. № 6. С. 444–454. <https://doi.org/10.33920/sel-11-2206-05>
15. Чая В. Т., Чупахина Н. И. Влияние технологий цифровой экономики на развитие бухгалтерского учета // *Аудит*. 2023. № 1. С. 10–12.

References

1. Bogataya I. N., Evstafieva E. M. Study of the practice of confirming (certifying) non-financial reporting // *Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law*. 2022. № 8-2. P. 171–176. <https://doi.org/10.17513/vaael.2362>
2. Egorova I. S. Assessing the inherent risk when implementing certain types of auditing activities // *Auditor*. 2019. Vol. 5, № 7. P. 3–15. https://doi.org/10.12737/article_5d396ab3b6d463.18672918
3. Egorova I. S. Verification of compliance with laws and regulatory legal acts during the audit // *Auditor*. 2023. Т. 9, № 5. P. 15–26.
4. Itygilova E. Yu. Analysis of criteria for the auditor's opinion in accordance with the principles of preparation of financial statements // *Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2023. № 12 (564). P. 13–26.
5. Kozmenkova S. V., Tsyganov V. I. Audit of financial statements: features of the study of laws and regulations // *International accounting*. 2020. Т. 23, № 4 (466). P. 414–427. <https://doi.org/10.24891/ia.23.4.414>
6. Logvinova T. I., Shirobokov V. G. Methodological tools for risk-oriented audit in agricultural organizations // *Audit and financial analysis*. 2018. № 2. P. 153–159.
7. The need to form a new concept of auditing activities in the Russian Federation / P. P. Baranov, S. P. Zhukov, V. V. Kiz, A. S. Levenson // *Audit*. 2019. № 4. P. 33–35.

8. Nesterov V. N., Goryacheva D. I. Models for assessing the risks of material misstatement at the level of premises for the purpose of developing audit procedures // *Kazan Economic Bulletin*. 2019. № 6 (44). P. 61–67.
9. Petukh A. V., Shvyreva R. I. Construction of an audit strategy based on mapping and spectral risk analysis // *International accounting*. 2021. Т. 24, Is. 11. P. 1276–1309. <https://doi.org/10.24891/ia.24.11.1276>
10. Disclosure of reporting information in the ESG format by public sector organizations and its features in the agro-industrial complex of Russia / R. P. Bulyga, M. V. Melnik, O. V. Rozhnova, I. V. Safonova // *Proceedings of the Kuban State Agrarian University*. 2023. № 106. P. 24–35.
11. Serebryakova T. Yu. Non-financial reporting and compliance control // *Accounting. Analysis. Audit*. 2023. Т. 10, № 3. P. 33–44. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-3-33-44>
12. Sokolov V. Ya. About some features of domestic audit // *Finance and business*. 2005. № 1. P. 90–100.
13. Accounting support for estimated liabilities, contingent liabilities and contingent assets according to Russian and international standards / V. B. Malitskaya, M. B. Chirkova, Zh. A. Kevorkova [et al.] // *Bulletin of the Voronezh State Agrarian University*. 2022. Т. 15, № 4 (75). P. 210–223. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2022_4_21
14. Khoruzhy L. I., Tryastina N. Yu., Vorozheikina T. M. Analysis and assessment of risks of production activities of agricultural enterprises // *Accounting in agriculture*. 2022. № 6. P. 444–454. <https://doi.org/10.33920/sel-11-2206-05>
15. Chaya V. T., Chupakhina N. I. The influence of digital economy technologies on the development of accounting // *Audit*. 2023. № 1. P. 10–12.