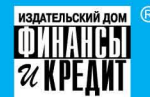


ISSN 2311-9381 (Online)  
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

# Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**2017** ТОМ 20  
выпуск 2

## International Accounting<sup>®</sup>

A peer reviewed analytical and practical journal  
Volume 20, Issue 2  
2017, January

# Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Выходит 2 раза в месяц  
До января 2016 выходил 48 раз в год\*  
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим отраслям:  
– экономические науки (08.00.00)  
– юридические науки (12.00.00)  
– информатика, вычислительная техника и управление (05.13.00)  
Реферируется в ВИНТИ РАН  
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)  
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций  
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

**Цель журнала** – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

**Главная задача журнала** – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

## Учредитель и издатель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»  
Юр. адрес: 111411, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

## Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10  
Тел.: +7 (495) 989-9610  
E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Website: <http://fin-izdat.ru>

Генеральный директор **В.А. Горохова**  
Управляющий директор **А.К. Смирнов**  
Директор по производству **А.А. Ключин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора  
**А.В. Бажанов**, Москва, Российская Федерация  
**С.В. Козменкова**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация  
**О.В. Яковлева**, Москва, Российская Федерация

## Редакционный совет

**Р.А. Алборов**, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация  
**А.Н. Бобрышев**, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация  
**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация  
**Н.И. Даниленко**, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация  
**Т.Ю. Дружиловская**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация  
**Г.С. Клычова**, доктор экономических наук, профессор, Казань, Российская Федерация  
**Е.И. Костюкова**, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация  
**С.В. Панкова**, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация  
**В.С. Плотников**, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация  
**Т.Ю. Серебрякова**, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация  
**М.А. Штефан**, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**  
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**  
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**  
Контент-менеджеры **Е.И. Попова, В.И. Романова**  
Менеджмент качества **А.В. Бажанов, Е.И. Попова**  
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**  
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

## Подписка

Агентство «Урал-Пресс»  
Агентство «Роспечать» – индекс 48997  
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847  
Свободная цена

Подписано в печать 23.01.2017  
Выход в свет 27.01.2017  
Валовый (сквозной) номер 416  
Формат 60x90 1/8. Объем 7,75 п.л. Тираж 1 170 экз.  
Отпечатано в ООО «КТК»  
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация, Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1  
Тел.: +7 (496) 588-0866

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases  
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

## СОДЕРЖАНИЕ

### УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

*Аверина О.И., Пермитина Л.В.* Сущность производственного учета 62

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

*Якимова В.А., Радомский В.С.* Идентификация и оценка рисков в процессе планирования аудиторской выборки 70

*Штефан М.А., Ферулева Н.В.* Аудит фальсификации финансовой отчетности: специфические аспекты 88

### ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Будович Ю.И.* Конкурентная борьба между оперативным и бухгалтерским учетом и избыточность информации учета: экономико-теоретический анализ 106

\* Подробнее об изменении периодичности выхода журнала см. информацию на сайте: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

# International<sup>®</sup> Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998

2 issues per month

Until January 2016, the journal publication frequency was 48 issues per year\*

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees in Economic Sciences, Legal Sciences, Computer Science, Computer Engineering and Controlling Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS Included in the Russian Science Citation Index (RSCI) Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media Previous Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

**The objective** of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

**The journal's main task** is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

## Founder and Publisher

Publishing house FINANCE and CREDIT  
Office: 111397 (zip), Zelenyi prospekt 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

## Editorial

Office: 111397 (zip), Zelenyi prospekt 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610  
E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**  
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**  
Chief Production Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeava**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

## Deputy Editors

**Andrey V. Bazhanov**, Moscow, Russian Federation  
**Svetlana V. Kozmenkova**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Olga V. Yakovleva**, Moscow, Russian Federation

## Editorial Council

**Rolik A. Alborov**, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation  
**Aleksei N. Bobryshev**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Viktor G. Get'man**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation  
**Nikolai I. Danilenko**, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Druzhilovskaya**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Guzaliya S. Klyuchova**, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation  
**Elena I. Kostyukova**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Svetlana V. Pankova**, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation  
**Viktor S. Plotnikov**, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Serebryakova**, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Chuvash Republic, Russian Federation  
**Mariya A. Shtefan**, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**  
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**  
Design **Sergey V. Golosovskiy**  
Content Managers **Elena I. Popova**, **Valentina I. Romanova**  
Quality Management **Andrey V. Bazhanov**, **Elena I. Popova**  
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**  
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

## Subscription

Ural-Press Agency  
Rospechat Agency  
Press of Russia Union Catalogue

Printed by KTK, Ltd., 141290 (zip), ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation  
Telephone: +7 496 588 0866  
Published January 27, 2017. Circulation 1 170

## Online version

EBSCOhost™ databases  
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>  
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

## CONTENTS

### COST ACCOUNTING AND CALCULATION OF VALUE

*Averina O.I., Permitina L.V.* The substance of cost accounting 62

### AUDIT ACTIVITY

*Yakimova V.A., Radomskii V.S.* Identification and assessment of risks when planning the audit sampling 70

*Shtefan M.A., Feruleva N.V.* Audit of falsification of financial statements: Specific aspects 88

### THEORY OF ACCOUNTING

*Budovich Yu.I.* Competition between operational and accounting records and the accounting information redundancy: An economic and theoretical analysis 106

\* For information on the journal publication frequency change please visit: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

## СУЩНОСТЬ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

Ольга Ильинична АВЕРИНА<sup>a</sup>, Людмила Викторовна ПЕРМИТИНА<sup>b,\*</sup>

<sup>a</sup> доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита, Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, Саранск, Республика Мордовия, Российская Федерация  
oiaverina@mail.ru

<sup>b</sup> аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, Саранск, Республика Мордовия, Российская Федерация  
permlyd@mail.ru

\* Ответственный автор

**История статьи:**

Принята 19.07.2016  
Принята в доработанном виде 01.08.2016  
Одобрена 15.08.2016  
Доступна онлайн 27.01.2017

УДК 657.1

JEL: M41

**Ключевые слова:**

производственный учет,  
затраты, калькуляция,  
себестоимость продукции

**Аннотация**

**Предмет.** В современных условиях российской экономики все хозяйствующие субъекты уделяют огромное внимание снижению производственных затрат и себестоимости продукции. Данные вопросы традиционно находятся в сфере влияния производственного учета. Производственному учету на современном этапе развития учетной деятельности уделяется недостаточно внимания, весь акцент в сфере затрат и себестоимости продукции смещен на управленческий учет. Также возникает много разногласий насчет сущности, задач и объекта производственного учета. Выявление сути и содержания, концептуальных основ производственного учета представляет собой ключ к пониманию его современных проблем и определяет актуальность их изучения.

**Цели.** Исследовать сущность производственного учета. Исходя из этого, в статью поставлены задачи: рассмотреть место производственного учета в общей учетной системе, рассмотреть сущность понятия «производственный учет», раскрыть задачи производственного учета, выявить объект производственного учета.

**Методология.** Методика исследования включает анализ, сравнение, систематизацию и обобщение современной научной литературы по теме исследования.

**Результаты.** В статье раскрыта сущность, конкретизированы задачи и выделен объект производственного учета, обоснована необходимость классификации затрат на производство относительно целей и задач производственного учета.

**Выводы.** Исследование современного состояния концепции производственного учета позволило обобщить мнения ведущих ученых и выявить противоречия в применяемом терминологическом аппарате. Это будет способствовать усовершенствованию теоретической базы производственного учета, а также оптимизации хозяйственной деятельности предприятия. Предлагаемое авторами выделение технологических затрат среди всей совокупности затрат на производство обеспечит максимально эффективную организацию их учета и контроля.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Для раскрытия не только внутреннего содержания, но и механизма функционирования, а также построения необходимого теоретического базиса требуются исследования на уровне теоретико-методологического познания, что обеспечит необходимую степень абстрактности в исследовании свойств производственного учета как науки.

Спектр мнений в части определения состояния концепции производственного учета весьма широк.

В частности, обобщение мнений ведущих ученых по данной проблеме позволило выявить определенные противоречия в применяемом терминологическом аппарате в части взаимосвязи производственного учета с другими видами учета (его место в общей учетной системе); сущности производственного учета; целей и задач производственного учета; объекта производственного учета.

При исследовании проблемы взаимосвязи производственного учета с другими учетными

системами нами были сформированы следующие принципиальные позиции:

- 1) отождествление управленческого и производственного учета (Ф.П. Васин [1]);
- 2) рассмотрение производственного учета как части управленческого учета (Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], М.А. Вахрушина [3], Н.П. Кондраков [4], В.Л. Грибановский [5]);
- 3) представление производственного учета как части управленческого и финансового учета (А.Э. Ахмедов, М.А. Шаталов [6], А.Х. Курманова [7], К. Друри [8], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [9]);
- 4) производственный учет как синтез частей бухгалтерского (финансового) учета, статистического и оперативного учета, а также отдельных элементов экономического анализа (О.С. Ерохина, Т.В. Федорович [10]);
- 5) самостоятельный вид учета (Я.В. Соколов [11]).

В целом мы разделяем точку зрения тех авторов, которые не отождествляют производственный учет с управленческим учетом, но и не отрицают взаимосвязи производственного учета с финансовым.

Мы согласны с мнением Е.А. Мизиковского и И.Е. Мизиковского [12] что «производственный учет – это неотъемлемая составная часть как финансового, так и управленческого бухгалтерского учета». Такого же мнения придерживается Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], которые отмечают, что финансовый и управленческий учет соприкасаются друг с другом в части производственного учета.

Рассматривая следующую проблему (сущности производственного учета), отмечаем, что в научной литературе сегодня не существует наиболее полной и четкой формулировки определения его сущности. Например, О.С. Ерохина, Т.В. Федорович [10], И.Д. Демина, С.Н. Меркущенко [13] представляют сущность производственного учета как учетно-расчетные процедуры, О.В. Баянова [14] сущность производственного учета представляет как систему, Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], М.А. Вахрушина [3] определяют сущность производственного учета как подсистему управленческого учета, Ф.П. Васин [1] определяет сущность производственного учета как процессы.

На основании исследования ряда определений производственного учета, которые встречаются в работах многих авторитетных зарубежных и отечественных ученых-специалистов, можно утверждать, что в настоящее время преобладает подход к представлению сущности производственного учета как подсистемы управленческого учета. Мы придерживаемся позиции, что сводить сущность производственного учета к учетно-расчетным процедурам или процессам неверно. Также мы не можем согласиться с теми учеными, которые рассматривают производственный учет только как подсистему управленческого учета, и считаем, что производственный учет объединяет управленческий и бухгалтерский учет в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Анализ точек зрения ученых относительно целей и задач производственного учета показал, что согласно мнению К. Друри [8], целью производственного учета является определение прямых производственных затрат для составления финансовых отчетов.

По мнению Г.В. Лебедевой [15], одной из основных задач производственного учета является сбор и обобщение информации, которая позволит выявлять резервы снижения затрат на производство продукции и, как следствие, роста прибыли предприятия.

Обобщив мнения ученых-специалистов по данной проблеме, нами были выделены следующие точки зрения. В своих работах Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], А.Х. Курманова [7] целями и задачами производственного учета считают сбор информации и учет затрат на производство (издержек производства), калькулирование себестоимости продукции и услуг, оценку себестоимости единицы продукции.

Другие авторы, например И.Д. Демина, С.Н. Меркущенко [13], выделяют в качестве цели производственного учета определение выручки от реализации на единицу продукции, определение резервов повышения эффективности производственной деятельности. По мнению И.А. Сергеевой [16], цель производственного учета – в определении размера прибыли, приходящейся на единицу продукции (ожидаемых финансовых результатов от продажи товаров, работ, услуг); Л.И. Хоружий<sup>1</sup> считает, что цель производственного учета – в определении уровня

<sup>1</sup> Управленческий учет в сельском хозяйстве / под ред. Л.И. Хоружий. М.: Инфра-М, 2013. 207 с.

**ИДЕНТИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА РИСКОВ В ПРОЦЕССЕ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ****Вилена Анатольевна ЯКИМОВА<sup>а\*</sup>, Виктор Сергеевич РАДОМСКИЙ<sup>б</sup>**<sup>а</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов,  
Амурский государственный университет, Благовещенск, Российская Федерация  
vilena\_yakimova@mail.ru<sup>б</sup> кандидат физико-математических наук, главный бухгалтер ООО «Риарден»,  
Благовещенск, Российская Федерация  
vitek1715@yandex.ru

\* Ответственный автор

**История статьи:**Принята 23.05.2016  
Принята в доработанном  
виде 27.07.2016  
Одобрена 31.08.2016  
Доступна онлайн  
27.01.2017

УДК 657.633

JEL: M21, M42, O21

**Аннотация****Предмет.** В проведенном исследовании рассматривается технология аудиторской выборки, в основу которой положены классификация рисков и методика выявления рисков элементов на уровне групп однотипных хозяйственных операций. Предметом выступает процедура выборочных исследований в аудите на этапе планирования.**Цели.** Целью исследования является разработка алгоритма планирования аудиторской выборки, учитывающего взаимосвязь процедуры понимания деятельности аудируемого лица, результатов оценки существенности и рисков с процедурой отбора элементов, оценкой объема выборки.**Методология.** Исследование базируется на применении методов анализа и обобщения, классификации рисков, отбора элементов выборки, формирования карты идентификации рисков.**Результаты.** Предлагается авторский алгоритм планирования аудиторской выборки, основанный на методах идентификации и оценки рисков на уровне однотипных операций по причинам их возникновения. Разработанные карты идентификации дают возможность оценить влияние и определить степень последствий на бухгалтерскую отчетность риска существенного искажения, включающего неотъемлемый риск, риск, связанный с неточной и неполной обработкой данных в информационной системе, неадекватным функционированием средств контроля. Предлагаются рекомендации аудиторам по выбору действий в отношении планируемого объема, характера и временных рамок аудиторских процедур.**Область применения.** Алгоритм планирования выборки предлагается использовать в качестве методического обеспечения деятельности индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, основы для разработки информационных технологий в аудите.**Выводы.** Риск-ориентированный подход к аудиторской выборке позволяет установить области возможных ошибок и нарушений, стратифицировать аудируемую совокупность, тем самым сократить трудоемкость выполнения детальных аудиторских процедур, выявить значимые риски, обосновать объем выборки и повысить качество мнения аудитора.**Ключевые слова:**планирование, аудиторская  
выборка, стратификация,  
риск

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Аудиторы в рамках проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности сталкиваются с проблемами формирования репрезентативной аудиторской выборки, содержащей достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. В ФП(С)АД 16<sup>1</sup>

сказано, что выборка проводится с целью предоставления аудитору возможности получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сделать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка. Согласно п. 6 ФП(С)АД 1<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка»: утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.  
URL: <http://www.minfin.ru>

<sup>2</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»: утверждено

аудитор основывает свое мнение на принципе разумной, а не абсолютной уверенности, и считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Таким образом, применение выборочного метода для формирования доказательной базы суждения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности приводит к возникновению риска необнаружения, следствием которого могут быть претензии к качеству аудита, потеря деловой репутации, санкции и дисциплинарные взыскания со стороны саморегулируемых организаций. В целях обеспечения качества аудиторских услуг Минфин России в рекомендациях<sup>3</sup> аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам акцентирует внимание на соблюдении должного уровня планирования, обоснованности величины аудиторской выборки и наличии соответствующей документации, а также достаточности принимаемых мер по оценке рисков существенного искажения информации. В связи с этим, в современных условиях актуальными являются вопросы планирования репрезентативной аудиторской выборки, которая в ходе процедур проверки по существу обеспечила бы возможность выявления ошибок и недобросовестных действий, а также нарушений требований законодательства.

Планирование аудиторской проверки включает в себя разработку общего плана и программы, определяющих характер, временные рамки и объем аудиторских процедур. При этом в соответствии с ФП(С)АД 3<sup>4</sup> требуется осуществлять планирование таким образом, чтобы проверка была проведена максимально эффективно, а важным областям аудита было уделено необходимое внимание, были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Хорошо развитый в зарубежном аудите риск-ориентированный подход в качестве приоритетной задачи ставит выявление областей деятельности и хозяйственных операций,

связанных с повышенным риском, и проведение по ним проверки с привлечением дополнительных аудиторских доказательств. На международном уровне полезным руководством в отношении действий аудитора в ответ на оценку рисков является МСА 330 [1], в группе российских стандартов – ФП(С)АД 8<sup>5</sup>. Согласно МСА 330 выбор и выполнение аудиторских процедур, характер, временные рамки и объем которых зависят от оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок бухгалтерской отчетности, должны осуществляться с учетом прослеживаемой связи между оценкой рисков и этими процедурами. Аудитор рассматривает сущность рисков на основе анализа факторов, событий, обстоятельств их возникновения, последствий влияния на деятельность организации и достоверность бухгалтерской отчетности. В ответ на оценку рисков, согласно МСА 330, аудитор должен уделять внимание требованию профессионального скептицизма, усилить контроль и надзор за выполнением задания, учитывать элемент внезапности, внести изменения в характер, временные рамки и объем процедур. Например, для повышения степени убедительности доказательств аудитор необходимо увеличить размер выборки или получить внешние подтверждения от третьих лиц. Исходя из оцененного уровня риска, аудитор распределяет работу между членами группы, включая направление наиболее квалифицированных членов группы на участки с более высоким риском; формирует бюджет времени задания, включая выделение достаточного времени на области, в которых возможен высокий риск существенного искажения. Однако на практике аудиторы сталкиваются с проблемами установления взаимосвязи размера и содержания аудиторской выборки с уровнем ожидаемой ошибки, неотъемлемого риска и эффективности системы внутреннего контроля.

В научной литературе подход к аудиторской выборке, основанный на рисках и профессиональном суждении аудитора, называют «содержательным», «направленным», «целевым», «нестатистическим». Например, Ю.Ю. Кочинев [2], А.В. Газарян, Г.В. Соболева [3],

Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.  
URL: <http://www.minfin.ru>

<sup>3</sup> Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год (приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 № 07-04-09/2355. URL: <http://www.minfin.ru>

<sup>4</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита»: утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.  
URL: <http://www.minfin.ru>

<sup>5</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»: утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.  
URL: <http://www.minfin.ru>

О.В. Буткова, А.Г. Богаченко [4], М.А. Добрунова [5] выделяют такие методы, как «оценочный отбор», «блочный отбор», «метод серийного отбора», «отбор элементов наибольшей стоимости (основного массива)», «отбор ключевых элементов по риску и по последствиям». Выбирая невероятностный метод, аудитор опирается исключительно на свою способность выносить профессиональное суждение, сам решает, какие именно единицы совокупности выбирать [6].

Подчеркивая отличие статистических (вероятностных) методов от нестатистических, Ю.Ю. Кочинев [2] указывает, что первые применяются, когда объем генеральной совокупности достаточно велик, а ошибки случайны и равновозможны, а вторые – в случае наличия систематических ошибок. Статистические подходы, базирующиеся на поиске случайных ошибок, позволяют рассчитать минимальный объем выборки, оценить риск выборки, статистическую погрешность ошибок, качество выборки и экстраполировать результаты. Как показывает практика, случайные ошибки не оказывают существенного влияния на показатели отчетности, а в рискованных областях вероятность возникновения ошибок увеличивается. Систематические ошибки обусловлены постоянно действующей причиной, например необоснованным применением нормативного акта вследствие низкой квалификации бухгалтера или умысла. Такого рода ошибки должны быть выявлены, поскольку в совокупности они чаще всего приводят к существенному искажению бухгалтерской отчетности.

Нестатистические методы основаны на отборе элементов, которые в ФП(С)АД 16 носят название «специфические», а в литературе – «ключевые» (О.В. Буткова, А.Г. Богаченко [4], М.А. Добрунова [5]), «рисковые» (И.И. Елисеева, А.А. Терехов [6], Ю.Ю. Кочинев [2], Т.Г. Шешукова, А.В. Береснева [7]). Поиск таких элементов рекомендован как эффективное средство получения аудиторских доказательств. Согласно ФП(С)АД 16 при отборе специфических элементов аудитор основывается на оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля, на своем понимании деятельности аудируемого лица. Важно установить рисковые элементы, что позволит планировать в их отношении сплошную проверку, а для остальной совокупности проводить надлежащую стратификацию. Такой подход обеспечит возможность применения методов вероятностного отбора для однородных стратифицированных совокупностей. Следует

отметить, что в стандартах и литературе отсутствует однозначное толкование таких элементов, а конкретные способы их обнаружения не приводятся. Обзор подходов к рискованным элементам И.И. Елисеевой, А.А. Терехова [6], Ю.Ю. Кочинева [2], Т.Г. Шешуковой, А.В. Бересневой [7], М.А. Добруновой [5], В.И. Золотарева [8], Н.С. Рычковой, С.Р. Ярославцева [9], О.В. Бутковой, А.Г. Богаченко [4], Т.В. Сергеевой [10], О.В. Овчаренко<sup>6</sup> приведен в табл. 1.

В соответствии с подходами, приведенными в табл. 1, в научной литературе наиболее часто упоминаются показатели, ключевые по риску, в которых вероятность ошибок выше, и показатели, ключевые по последствиям, которые могут повлечь за собой ухудшение финансового состояния организации или которые вызваны нарушением нормативно-правовых актов, условий хозяйственных договоров. При этом систематизация подходов позволила выявить, что рисковые области могут быть обусловлены влиянием неотъемлемых рисков и рисков средств контроля и указывать на недобросовестные действия. Большое внимание уделяется временному периоду как рисковой области. Недостатком рассмотренных подходов выступает отсутствие обоснования, поскольку рисковые элементы выделяются авторами чаще всего из практических соображений или профессиональных суждений. Большинство авторов акцентируют внимание на каком-либо одном виде риска. При этом в исследуемых подходах не прослеживается четкая взаимосвязь между процедурами понимания деятельности аудируемого лица, рисковыми областями и действиями аудитора по отбору элементов выборки. В связи с этим следует сделать вывод, что выделение рисковых элементов требует научного обоснования, детальной проработки и систематизации.

На наш взгляд в основу подхода для определения рисковых элементов должна быть положена классификация компонентов риска существенного искажения и прогнозируемых искажений бухгалтерской отчетности. В риск-менеджменте разделяется понятие возможного риска (риск-событие), причины, обусловившей его свершение (риск-причина) и последствий его свершения (риск-последствие) [6]. Классификации рисков в аудите подробно изучены в работах

<sup>6</sup> Овчаренко О.В. Подходы к планированию аудиторских процедур // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 36. С. 18–24.



М.Ю. Неустроева [11], Л.А. Юдинцевой [12], Ю.Ю. Кочинева [2]. По мнению Л.А. Юдинцевой оценка рисков рассматривается через логическую взаимосвязь факторов, указывающих на возможные причины неточностей в исследуемой информации, и рисков зон при обработке и движении информационного потока. Для целей планирования аудиторской выборки необходимо риски классифицировать исходя из причины и характера возникновения, возможных последствий. Предлагаемая классификация, которая может быть положена в основу поиска риск-элементов, приведена на рис. 1.

Понимание особенностей деятельности аудируемого лица позволяет аудитору разобраться в группах однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета и раскрытии информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Следует учитывать, что высокому риску ошибок и умышленных действий могут быть подвергнуты нетипичные хозяйственные операции, под которыми в пп. 108-109 ФП(С)АД 8 понимаются операции, являющиеся необычными в связи с их объемом либо в связи с их характером, а также те, которые повторяются нечасто.

Согласно ФСАД 5/2010 аудитору необходимо оценить экономическую обоснованность значимых операций, суть которых выходит за рамки обычной хозяйственной деятельности аудируемого лица или которые представляются нетипичными с точки зрения понимания аудитором специфики деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется. Значительная часть искажений в учете возникает непосредственно при функционировании информационной системы, которая, согласно п. 78 ФП(С)АД 8, состоит из процедур и записей, установленных для инициирования хозяйственных операций аудируемого лица, их регистрации, обработки и включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Рассматривая классификацию рисков, связанных с необеспечением условий достоверности данных, М.Ю. Неустроев [11] указывает на факторы риска, такие как технология бухгалтерского учета, неполное, неадекватное, несвоевременное, несанкционированное отражение данных, несоблюдение законодательства и положений учетной политики, неотражение на соответствующих счетах и в формах отчетности. Как полагает Е.Ю. Итыгилова<sup>7</sup>, искажения могут быть

допущены в результате пропуска сумм или нераскрытия информации, неточностей при сборе или обработке данных, неправильных оценочных значений или неверной интерпретации фактов и связанных с ними необоснованных суждений руководства. Для оценки рисков областей важной является классификация бухгалтерских записей (ФП(С)АД 8), совершаемых на регулярной (продажи, покупки и выплаты денежных средств) и периодической основе (оценка долгов, нереальных для взыскания). Большому влиянию рисков подвергаются нетиповые проводки, которыми являются, например, корректировки при объединении или ликвидации организаций либо проводки при оценках, проводимых в единичном порядке (при обесценении активов).

Ошибки в учете и искажения бухгалтерской отчетности могут быть прямым следствием недостатков в системе внутреннего контроля организации. В п. 89 ФП(С)АД 8 сказано, что аудитор направляет свои действия на выявление и понимание контрольных действий в те области, в которых наиболее вероятны нарушения. При этом аудитору важно установить, какие конкретно средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в группах однотипных операций, в остатках по счетам бухгалтерского учета или случаях раскрытия информации. Риск средств контроля могут быть подвержены виды активов в конкретных местах нахождения, обязательства, факты хозяйственной жизни, бухгалтерские записи, компьютерные программы с файлами данных. Для выявления рисков областей аудитору важно оценить проведение периодических инвентаризаций, рассмотреть результаты предыдущих аудиторских проверок, результатов налогового контроля и других органов. Если участки вызывают затруднения в проведении внутреннего контроля, например, бессистемное хранение первичной документации, то в них может содержаться ошибка или умышленное искажение. Высокая текучесть кадров, наем неквалифицированных бухгалтеров или внутренних аудиторов также увеличивает риски средств контроля.

Классификация рисков по существенности последствий для бухгалтерской отчетности предполагает выделение значимых рисков неумышленного искажения отчетности и в результате недобросовестных действий. Ошибки и нарушения могут оказать существенное влияние в абсолютном значении, а также поставить под

<sup>7</sup> Итыгилова Е.Ю. Классификация искажений бухгалтерской финансовой отчетности в контексте качества бухгалтерского учета и аудита // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 23. С. 35–46.