В.П. Козлов

Сибирский государственный индустриальный университет

ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ ПОНЯТИЯ «АУДИТОРСКИЙ РИСК» В СОВРЕМЕННОЙ НОРМАТИВНОЙ БАЗЕ

Категория «аудиторский риск» является одной из основополагающих в аудиторской деятельности. Проведение аудиторской проверки всегда связано с аудиторским риском, так как существует опасность подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности при наличии в ней существенных искажений или признания существенных искажений при их фактическом отсутствии.

Современный аудит базируется на риске, поэтому в своей практической деятельности аудиторы должны изучать и оценивать риски для эффективного планирования аудиторских процедур и, в конечном итоге, для повышения качества проверки.

Большое значение в понимании и применении аудиторского риска имеет определение понятия «аудиторский риск»; можно сказать – это отправная точка в исследовании проблем аудиторского риска. Существенным упущением современной нормативной базы является отсутствие определения понятия аудиторского риска, а также его структуры и значения при проведении аудита. Все это создает большие трудности в восприятии аудиторского риска, в его оценке и применении в практической деятельности. В то же время современная нормативная база и практическая деятельность аудитора требуют от него оценки аудиторских рисков и на основании этих оценок планирования проверок и принятия решений при формировании мнения о достоверности отчетности.

Понятие аудиторского риска появилось в РФ в связи с принятием стандарта «Существенность и аудиторский риск», одобренного комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 (протокол № 2). В этом стандарте впервые дано определение аудиторского риска: «Аудиторский риск означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в отчетности нет» [1].

Пришедшее на смену вышеприведенному стандарту Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденное Постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г. в соответствии с требованиями Федерального Закона № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», и с учетом требований Международных стандартов аудита дает несколько иную дефиницию аудиторского риска: «Под термином аудиторский риск понимается риск выражения аудитором ошибочного мнения, когда отчетность содержит существенные искажения» [2].

Как видно, из содержания нового стандарта была исключена возможность формирования аудитором ошибочного мнения в случае, когда аудиторы свидетельствуют о наличии в отчетности существенных искажений, в то время, когда их нет. В связи с этим появилось понятие «риск первого рода», в основу которого заложены рассуждения о том, что, во-первых, аудируемый субъект постарается доказать аудитору, что он не прав при формировании своего мнения, во-вторых, такая точка зрения больше устраивает внешних пользователей отчетности потому, что для них более опасно подтверждение достоверности отчетности, содержащей существенные искажения.

Таким образом, любая ошибка аудитора относительно достоверности отчетности вводит в заблуждение пользователей отчетности, и приводит в конечном итоге к принятию неверных решений как со стороны внешних, так и внутренних пользователей финансовой отчетности. Это согласуется с общепринятым подходом к аудиту, который предполагает доверие общества к аудитору, что стимулирует уровень собственного развития аудита. Данное мнение подтверждается практикой аудита; исключать вероятность появления риска первого рода нецелесообразно потому, что любая ошибка приводит к негативным последствиям для пользователей.

В международной практике аудита понятие «аудиторский риск» сформулировано в МСА 200 «Цель и общие принципы аудита бухгалтерской отчетности», МСА 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения» и МСА 330 «Процедуры, применяемые аудитором, исходя из оцененного уровня риска», которые дают следующее определение: «Аудиторский риск означает вероятность того, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в бухгалтерской отчетности содержатся существенные искажения» [3].

Понятие аудиторского риска, исходя из норм международных стандартов, основано на предположении о том, что в отчетности содержатся существенные искажения, и указанные международные нормативы не рассматривают в качестве риска вероятность выдачи отрицательного заключения при отсутствии в отчетности существенных искажений.

В этом смысле дефиниция аудиторского риска, изложенная в МСА [3], аналогична его трактовке отечественным стандартом [2].

Оценивая эволюцию определения «аудиторский риск» в российской и зарубежной практике нормативного регулирования аудита, целесообразно вскрыть причины исключения так называемого риска первого рода из контекста общего аудиторского риска. Есть основания полагать, что выделяемый такими классиками аудита, как Р.Х. Монтгомери, А. Арнс, Дж. Лоббек и др., риск первого рода (то есть вероятность выдачи отрицательного заключения в отношении достоверной отчетности) удален из сферы нормативно-правового регулирования в силу того, что момент его проявления (и закономерного погашения) чаще всего находится на временном отрезке аудиторской проверки в отличие от риска второго рода, который проявляется за временными границами аудита и, соответственно, погашен быть не может.

Ретроспективный анализ отечественной нормативно-правовой базы регулирования оценки аудиторского риска позволяет усомниться в эволюционном характере ее развития. Сомнения подобного рода возникают вследствие замены в 2008 г. Федерального стандарта [2] ныне действующим ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [4], в тексте которого отсутствует не только определение аудиторского риска, но даже и упомина-

ние о данной категории аудита, в то время как важность и сложность проблем оценки риска и учета ее результатов при формировании аудиторского заключения признаны в научном сообществе и осознаны аудиторами-практиками. Нет такого определения и в Федеральном правиле (стандарте) ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности». В то же время необходимо отметить, что требования оценки аудиторского риска и использования ее результатов при планировании и завершении аудита сохранились в ФПСАД № 4 «Существенность в аудите» и ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» [5], что свидетельствует о росте уровня неопределенности и противоречивости системы Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности как таковой. Таким образом, в сложившейся ситуации описанный выше пересмотр содержания ФПСАД № 8 может объективно расцениваться как признак деградации нормативно-правовой базы регулирования аудита в России, ее оторванности от реальной практической деятельности российского аудита.

В работах отечественных и зарубежных ученых трактовке понятия «аудиторский риск» уделено много внимания. Эту проблему рассматривали в своих трудах С.М. Бычкова, В.И. Подольский, Р.П. Бульга, Я.В. Соколов, А.А. Терехов, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц и многие другие. Следует отметить, что в этом вопросе имеется достаточно большой спектр различных мнений относительно понятия аудиторского риска и его роли в аудиторской деятельности.

Многообразие точек зрения ученых на сущность аудиторского риска свидетельствует о наличии существенных проблем, препятствующих обеспечению надлежащего качества аудиторской деятельности и определяющих необходимость глубокой проработки содержания этой научной категории.

Комплексная картина состояния изученности проблем интерпретации аудиторского риска в теории и отражение ее в аудиторских нормативах, сформированная по результатам исследования, представлена в таблице.

Таким образом, единого подхода к интерпретации понятия риска в аудите в настоящее время не сформировано. В то же время важность этого понятия, подчеркиваемая аудиторскими стандартами [2, 3] и определяемая практической деятельностью аудита, диктует необходимость более четкого и однозначного определения термина «аудиторский риск» в кон-

Сопоставление вариантов отражения проблем интерпретации аудиторского риска в нормативно-методической базе аудиторской деятельности и научных трудах*

Наименование аудиторского норматива / теоретического источника (точка зрения автора трудов)	Рассмотрение проблем определения сущности и оценки аудиторского риска	Трактовка аудиторского риска как вероятности выдачи ложного заключения	Трактовка аудиторского риска как вероятности выдачи ложного немодифицированного заключения	Включение в область аудиторского риска предпринимательской составляющей
<i>Аудиторские нормативы</i>				
Правило аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск»				
ФПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»				
ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»				
МСА 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения»				
МСА 330 «Процедуры, применяемые аудитором, исходя из оцененного уровня риска»				
<i>Точки зрения отечественных и зарубежных ученых</i>				
Р.Х. Монтгомери [6]				
А. Аренс, Дж. Лоббек [7]				
В.И. Подольский [8]				
А.Д. Шеремет [9]				
С.М. Бычкова [10]				
В.Я. Соколов [11]				
О.В. Миронова, М.А. Азарская [12]				

* заливка ячейки означает отражение изучаемого признака в соответствующем источнике.

тексте аудиторской деятельности, тем более, что ныне действующий стандарт [4] не дает никакого определения понятия аудиторского риска.

Большой интерес с научной и практической точек зрения представляет понятие «*Приемлемый аудиторский риск*», который, по мнению большинства ученых, представляет готовность аудитора признать, что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки после того, как завершен аудит и было выдано немодифицированное аудиторское заключение. По своей сути приемлемый риск – это степень доверия пользователей отчетности к мнению аудитора, поскольку определяет вероятность появления ошибочного мнения относительно достоверности отчетности.

Надо отметить, что в современной нормативной базе это понятие совершенно не рассматривается, хотя играет большую роль в практической деятельности аудиторов и в определенной мере способствует развитию взаимоотношений между аудитором и аудируемым лицом на стадии заключения договора. Кроме того, это понятие интересует пользователей отчетности, которые должны знать, насколько можно доверять мнению аудитора и как это сопоставимо с практикой других аудиторов, в том числе и с международным опытом. В настоящее время федеральные правила отсылают к внутрифирменным стандартам, но хотелось бы иметь какие-то ориентиры в этом направлении, изложенные на федеральном уровне, которые должны указывать на определенный интервал допустимого риска, основанного на статистических данных опыта международно-го и Российского аудита. То же можно сказать и в отношении других составляющих аудиторского риска, о которых нет никакого упоминания в нормативной базе (кроме *риска существенных искажений*, который имеет отношение только к финансовой отчетности).

Исходя из приведенного выше исследования нормативной базы, можно сделать выводы о том, что ПСАД № 8 и другая нормативная база имеет ряд недостатков:

- не дано определения аудиторского риска и его составляющих;
- не отражена связь между отдельными детерминантами риска;
- нет методики расчета аудиторских рисков;
- существующая в настоящий момент нормативная база не дает величины максимально приемлемого аудиторского риска, чем ставит в невыгодное положение пользователей отчетности и аудиторов.

На основании вышеизложенного можно выдвинуть позволяющие уточнить понятие аудиторского риска предложения, которые помогут аудиторам в их практической деятельности.

1. Под аудиторским риском следует понимать *возможность выражения аудитором мнения о достоверности либо о недостоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта, которое способно ввести в заблуждение пользователей этой отчетности*, что позволит учитывать риски первого и второго рода.
2. Установить в национальных стандартах нормы приемлемого аудиторского риска.
3. Установить зависимость между компонентами аудиторского риска, как это предусмотрено в международных стандартах аудита.
4. В федеральных стандартах аудита предусмотреть методики качественной и количественной оценки составляющих аудиторского риска.
5. В нормативной базе российского аудита дать определение детерминантов аудиторского риска.
6. В федеральных стандартах аудиторской деятельности дать рекомендации использования аудиторских рисков в практической деятельности аудиторов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности. «Существенность и аудиторский риск»: одобрено комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 (протокол № 2) [Электронный ресурс] // Доступ: <http://www.zakon.prost.ru/content/bese/26159> (Дата обращения: 01.02.2014 г.).
2. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»: утверждено Постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 [Электронный ресурс] // Доступ: <http://base.consultant.ru> (Дата обращения: 06.02.2014 г.).
3. МСА 200 «Цель и основные принципы аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс] // Доступ: http://online/zakonkz/Document/doz_id (Дата обращения: 03.02.2014 г.).
4. Федеральное правило (Стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения

- аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». – М.: ЭКСМО, 2010. – 4 с.
5. ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности». – М.: ЭКСМО, 2010. – 3 с.
 6. Аудит Монгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О Рейли и др.; Пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит: ИНИТИ, 1997. – 540 с.
 7. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. – М.: Финансы и Статистика, 2001. – 320 с.
 8. Подольский В.И. Аудит. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 655 с.
 9. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 420 с.
 10. Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 287 с.
 11. Соколов В.Я. Риски в аудиторской проверке // Бухгалтерский учет. 1998. № 6. С. 51 – 56.
 12. Миронова О.В., Азарская М.А. Аудит: теория, методология. – Л.: Омега, 2006. – 310 с.

© 2014 г. В.П. Козлов
Поступила 18 февраля 2014 г.