

Copyright © 2017 by Sochi State University



Published in the Russian Federation
Sochi Journal of Economy
Has been issued since 2007.
ISSN: 2541-8114
2017, 11(4): 258-267

www.vestnik.sutr.ru



Articles and Statements

UDC 657.6

The Essence of Risks of Misstatement of the Financial Statements and Audit Procedures

Valerii D. Andreev ^{a, *}

^a Sochi state university, Russian Federation

Abstract

The article discusses the essence of risk-based audit of financial statements, the most significant risks arising in its preparation. The article discloses the risk factors, methods of falsifying of financial statements, financial indicators as a tool to detect fraud. The article gives the stages, the main tasks and procedures of a risk-based audit of financial statements.

The authors conclude that the risks of falsification of financial statements are the common type of economic crime. It requires the development of methods of its auditing and using IAS. The development of an algorithm of risk-based audit, the sequence of audit actions that take into account ways of falsifying financial statements are of great importance. It is necessary to define the main directions of the risk-based audit of the most important forms of financial reporting in determining the appropriate level of its distortions, affecting the financial condition, identifying the circumstances and risk conditions, signs of possible fraud.

Keywords: signs of falsification of financial statements, risk factors of financial statements, methods of veiling and falsification of financial statements, stages of the audit of the financial statements, methods and procedures of auditing, analysis of financial statements during the audit process.

1. Введение

Исследования показывают, что наиболее распространенным видом экономических преступлений в России является незаконное присвоение имущества – 73 % и манипуляции с финансовой отчетностью – 30 % [1]. Средний ущерб от манипуляций с финансовой отчетностью ежегодно составляет свыше 4-х миллионов долларов. Основными причинами, приводящими к искажению информации в отчетности, являются: вуалирование, то есть искажение данных при соблюдении норм и стандартов бухгалтерского учета; фальсификация – умышленное искажение величин при раскрытии показателей бухгалтерской финансовой отчетности для введения в заблуждение различных пользователей.

Кроме того, бухгалтерская отчетность может быть искажена из-за применения оценочных значений и по причине неоднозначной оценки фактов хозяйственной жизни;

* Corresponding author

E-mail addresses: andreev_2003@rambler.ru (V.D. Andreev)

ввиду возможной пристрастности ее составителей; несовершенства методологии бухгалтерского учета и противоречий в законодательстве.

Фальсификация финансовой отчетности это сложная проблема бухгалтерского учета для стран с развитой рыночной экономикой и России. В настоящее время все еще нет точной статистики о мошенничествах в финансовой отчетности и способах их обнаружения.

Поэтому необходимо накапливать опыт и методику предотвращения злоупотреблений в бухгалтерской отчетности с помощью риск-ориентированного аудита, используя Международные стандарты аудита [2]. При применении этих стандартов необходимо учитывать как количество, так и качество искажений, возникающих в целом на уровне финансовой отчетности и предпосылок её подготовки.

2. Материалы и методы

Базовыми источниками для данной статьи послужили официальные сайты и информация Минфина РФ, международные стандарты аудита и правила бухгалтерского учета (ПБУ), научные статьи и публикации в журналах. Использовались методы систематизации и классификации материала, аналитического исследования, разрабатывались алгоритмы риск-ориентированного аудита и оценки бухгалтерской (финансовой) отчетности, оформления аудиторской документации.

3. Обсуждение

Исследование показывает, что различные отступления хозяйствующих субъектов от требований нормативных правовых актов к порядку ведения бухгалтерского учета и условиям хозяйственной деятельности могут стать причиной возникновения существенных искажений в финансовой отчетности. Эти отступления обычно вызываются различными обстоятельствами: неэффективной системой внутреннего контроля, недостаточной профессиональной компетентностью, игнорированием принципов морального поведения и т.д. Они должны быть классифицированы (табл. 1)

Таблица 1. Классификация искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Признаки классификации	Содержание искажений
По характеру возникновения	- на уровне бухгалтерской финансовой отчетности в целом - на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской финансовой отчетности
По форме совершения	- недобросовестное составление финансовой отчетности - незаконное присвоение активов
По специфике понимания контрольной среды	- неверная интерпретация фактов - необоснованные суждения руководства - несоблюдение законодательства и Положений учетной политики - отсутствие эффективной системы внутреннего контроля
По степени искажения бухгалтерской отчетности	- существенные - несущественные - всеобщие - не всеобщие
По последствиям искажения бухгалтерской отчетности	- оказывающие влияние на качество бухгалтерской отчетности - влияющие на качественное состояние аудиторского мнения
По степени доказательности	- фактические - предполагаемые
По причинам возникновения искажений бухгалтерской отчетности	- преднамеренные - непреднамеренные

Используя МСА и приведенную классификацию рассмотрим *деятельность аудиторов по проведению риск-ориентированного аудита отчетности*, которая заключается в определении: объектов и индикаторов рисков; оценке возможного ущерба от возникающих рисков; разработке и реализации мероприятий по управлению рисками. При этом работы по проведению аудита бухгалтерской отчетности целесообразно разделять на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный [3].

Основной задачей *ознакомительного этапа* является проверка состава и содержания форм бухгалтерской отчетности, установление проводились ли организацией учетные работы, предшествующие составлению бухгалтерской отчетности. Для этого выясняют проведение инвентаризаций основных видов ценностей и обязательств, закрытие ряда операционных счетов (20, 23, 25, 29, 97), списание затрат по завершенным процессам и вложениям во внеоборотные активы и основные средства. Также выясняется правильность определения финансовых результатов по счетам 90 и 91, распределения прибыли или списания убытка на счете 84 и закрытия счета 99 «Прибыли и убытки».

Основной этап аудита бухгалтерской отчетности предполагает изучение состава и содержания бухгалтерской отчетности. При этом выясняется: соответствие отчетности требованиям законодательно-нормативных актов [4]: содержание всех установленных форм; полнота их заполнения; наличие необходимых реквизитов; проводится арифметический контроль показателей и их взаимозависимость.

Аудитору также следует изучить результаты инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета.

Суммы статей баланса по расчетам с финансовыми и налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны [5].

Целесообразно сравнить соответствие данных по всем счетам главной книги показателям бухгалтерской отчетности, проверить правильность формирования выручки (нетто) от продажи товаров, продукции, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных платежей), а также себестоимости.

При изучении правильности оценки статей отчетности, удостоверяются в соблюдении принципиальных требований нормативных документов при её составлении [6], а именно: имущество и обязательства оцениваются суммированием произведенных расходов; не разрешается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков; числовые показатели в бухгалтерском балансе отражаются в нетто-оценке.

Обобщение опыта проведения аудита бухгалтерской отчетности показывает, что могут быть выявлены следующие *нарушения и риски*: показатели отчетности не всегда подтверждены результатами инвентаризации; допускаются арифметические ошибки при подсчете показателей отчетности и округлениях значений показателей; отсутствует взаимное соответствие отдельных показателей различных форм отчетности; необоснованно свертывают показатели бухгалтерского баланса; информация статей актива показывается иногда не в нетто-оценке, т.е. без вычета регулирующих величин (сумм начисленной амортизации, различных резервов). Кроме того, возможно отражение беспроцентных займов в составе финансовых вложений; не полная оплата уставного капитала; неверное отражение существенных доходов в отчете о финансовых результатах; неправильное раскрытие управленческих расходов; неверный расчет текущего налога на прибыль.

На *заключительном этапе* формируется мнение по результатам проверки бухгалтерской отчетности и составляется пакет рабочих документов, относящихся к данной области проверки. Например, могут оформляться специальные разработочные таблицы взаимовязки показателей отчетности, осуществляться сопоставление статей баланса с остатками и оборотами по счетам Главной книги, а также с регистрами бухгалтерского учета, оформление альтернативного баланса по основе Главной книги и сравнение его показателей с бухгалтерским балансом, подготовленным проверяемым хозяйствующим субъектом. На основе аудита финансовой отчетности организации и результатов ее работы аудиторы формируют мнение о приемлемости принципа непрерывности её деятельности.

Вместе с тем, исследование показывает, что ученые выделяют различное количество и содержание этапов, например 4-5 [7].

Детально алгоритм и основные этапы проведения риск-ориентированного аудита можно представить в следующей таблице 2.

Таблица 2. Алгоритм и основные этапы риск-ориентированного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

Аудит достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности		
Основные этапы аудита		
Ознакомительный – предварительная оценка качества отчетности и выбор направлений проверки	Основной – сбор доказательств и проверка достоверности отчетности	Заключительный – завершение и оформление результатов аудита
<ul style="list-style-type: none"> - подготовка классификатора возможных рисков отчетности; - определение возможных признаков мошенничества в отчетности; - определение индикаторов и критериев проверки объектов аудита; - предварительная оценка качества и содержания форм отчетности; - проверка организации учетных работ перед составлением отчетности; - оценка уместности учетной политики; - установление уровней существенности в целом и по отдельным статьям баланса. 	<ul style="list-style-type: none"> - проверка соответствия Главной книги показателям отчетности; - проверка соблюдения правил оценки статей баланса; - изучение предпосылок совершения операций, отраженных в отчетности; - проведение детального комплекса тестов внутреннего контроля; - осуществление комплексных процедур выявления возможных рисков в отчетности по существу; - проведение анализа основных показателей отчетности; - установление значимых (существенных) рисков; - документирование аудиторских процедур и составление рабочих документов аудитора; - определение причин и обстоятельств возникновения рисков; - оценка достаточности, полученных доказательств. 	<ul style="list-style-type: none"> - группировка, выявленных рисков по существенности и значимости; - оценка возможного ущерба и его влияния на достоверность показателей отчетности; - формирование мнения аудитора и подготовка итоговых документов (отчета и аудиторского заключения); - составление корректирующих бухгалтерских проводок по результатам аудита; - разработка практических мер по снижению или предотвращению рисков, обеспечению непрерывности деятельности организации.

Остановимся более подробно на логике и основных аспектах проверки бухгалтерской отчетности.

При выявлении рисков искажений в отчетности аудитору необходимо планировать *соответствующие действия* такие, как:

- установление уровня существенности по отдельным статьям баланса и их подтверждение результатами инвентаризации;
- рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики относительно финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- проверку налоговых деклараций на соответствие Налоговому кодексу Российской Федерации;
- выявление статей баланса, требующих особого внимания из-за влияния на финансовые результаты;
- определение реальных и ожидаемых результатов деятельности аудируемого лица с помощью выполнения аналитических процедур;
- планирование и выполнение мероприятий в целях сокращения рисков выявленных в отчетности до приемлемо низкого уровня;

- оценку достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств полученных для определения достоверности и надежности отчетности.

При выполнении этих действий следует принимать во внимание, что способами фальсификации отчетности, приводящими к рискам и неправильному отражению информации в отчетности, являются:

- при документировании операций отсутствие отдельных первичных документов или их составление на реально не осуществленные операции;

- в периодизации отражение операции не в соответствующем отчетном периоде или неправильном понимании значения понятий расходы и доходы будущих периодов, авансы и др.;

- в корреспонденции счетов, что связано с составлением некорректных бухгалтерских проводок;

- в оценке, то есть неправильном определении первоначальной или фактической стоимости различных объектов учета;

- в неправильном отражении информации, сформированной на бухгалтерских счетах, в строках бухгалтерской отчетности.

В связи с этим в соответствии с МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» выясняются причины искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанные с ошибками или мошенничеством [8]. Вместе с тем, невозможно привести полную классификацию причин и методов мошеннических действий с бухгалтерским учетом и финансовой отчетностью, что связано с динамично меняющейся внутренней и внешней средой, в которой работают хозяйствующие субъекты.

Однако, можно обобщить задачи, стоящие при проведении риск-ориентированного аудита бухгалтерской отчетности конкретных хозяйствующих субъектов:

- осуществление контроля необычных или умышленно усложненных хозяйственных операций, особенно осуществляемых в конце отчетного периода;

- тщательная проверка исправительных или корректирующих бухгалтерских записей на конец квартала или года и их квалификации в соответствии с действующими стандартами [9];

- анализ необычных хозяйственных операций с участием аффилированных лиц и установление источников их финансирования;

- проведение аналитических процедур на основе вертикального и горизонтального анализа, позволяющих выявить взаимосвязи между отдельными показателями баланса, рассчитать коэффициенты роста и прироста по отношению к базисному и предыдущему периодам, уловить тренд в изменении различных показателей;

- проверка нестандартных бухгалтерских записей и установление факта, их подтверждения первичной документацией и реальности совершения события или операции.

Наряду с этим в задачи должна входить проверка соответствия данных форм бухгалтерской отчетности данным оборотно-сальдовой ведомости по счетам синтетического учета, оцениваться взаимоувязка показателей всех форм бухгалтерской отчетности, выясняться соответствие показателей форм бухгалтерской отчетности данным налоговых деклараций, проводится арифметическая проверка показателей в формах.

Немаловажным также является изучение обоснованности отступлений от правил бухгалтерского учета, существенности информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, подтверждения стоимости активов, раскрытие информации в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок, отражением информации о событиях после отчетной даты [10].

При этом обобщение зарубежного и отечественного опыта свидетельствует, что грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности является: искажение сумм начисленных налогов и сборов или статей (строк) форм бухгалтерской отчетности более чем на 5 %. Этот допуск обеспечивает наличие приемлемого уровня риска, не соблюдение которого может оказать существенное влияние на финансовое состояние организации.

При решении указанных задач аудитору необходимо определить обстоятельства и условия возникновения рисков, идентифицировать их и оценить вероятность последствий несоблюдения законодательствах [11]. При этом аудитору необходимо принимать во

внимание определенные критерии, отклонение от которых позволяет осуществлять выбор объекта контроля и процедур проверки бухгалтерской отчетности.

Признаками возможного мошенничества в отчетности могут быть негативная деловая репутация руководителей организации, снижение доли выручки от продаж в совокупных доходах, существенная величина непокрытого убытка, высокий уровень дебиторской задолженности, наличие прибыли при дефиците собственных средств [12]. О присутствии признаков искажений в отчетности можно говорить в случае выявления: повышения рыночной стоимости акций; получения больших дивидендов; получения большей цены при слиянии или продаже экономических субъектов; получения вознаграждений, зависящих от показателей эффективности деятельности экономического субъекта; инвестиций, не представляющих обычного делового интереса; действий, сопровождающихся банкротствами экономических субъектов.

В ходе аудиторских проверок отчетности определяются значимые риски, подлежащие специальному рассмотрению, что является делом профессионального суждения аудитора. Помощь в этом может оказать зарубежный опыт и в частности модель, предложенная профессором Мессодом Д. Бенишем, которая построена на основе исследования финансовых данных организаций, подозреваемых в манипулировании бухгалтерской отчетностью, и состоит в расчете восьми индексов [13].

Индексы в модели могут указывать на области потенциальных манипуляций. Для них рассчитывают «нормативные» значения, варьируемые в зависимости от отрасли и иных характеристик рассматриваемых организаций. Исследования Бениша показали, что если для организаций значения сводного индекса M-score больше 2,22, то это свидетельствует о признаках мошенничества.

При этом должна соблюдаться *определенная логика* аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, представляющая собой процесс "движения сверху вниз" (метод дедукции). При ней аудитор от выполнения аудиторских процедур по отношению к отчетности в целом, переходит к осуществлению аудиторских процедур в отношении статей отчетности и фактов раскрытия информации по отдельности. Далее, от статьи отчетности и факта раскрытия информации обращаются к проверке данных, отраженных на счетах бухгалтерского учета. Процесс проверки сопровождается выяснением предпосылок совершения хозяйственных операций (возникновение, полнота, точность, отнесение к соответствующему периоду, классификация), а также установлением прав и обязательств, фактов существования, обоснованности оценки и распределения.

Процедуры оценки рисков в бухгалтерской отчетности для получения аудиторских доказательств могут включать:

- проведение инвентаризации материальных статей баланса;
- составление актов встречных сверок с дебиторами и кредиторами;
- проведение встречных сверок статей баланса с другими формами и приложениями к отчетности;
- дезагрегирование показателей отчетности и статей отчетности на счета бухгалтерского учета;
- сличение оборотов по каждому счету с итогами документов, послуживших основанием для записей, для определения полноты и правильности этих оборотов;
- осуществление проверки учетных записей на синтетических счетах по итогам оборотно-сальдовых ведомостей;
- использование приемов риск-менеджмента, таких, как: установление риск-аппетита, составление карты и каталогов рисков, ранжирование рисков по степени значимости, проведение стратегического анализа ключевых показателей эффективности управления рисками, анализ целесообразности затрат, использование аналогов, метод экспертных оценок и др.

Данные процедуры и методы должны внедряться комплексно с учетом специфики экономических субъектов и различных способов фальсификации отчетности [14].

Особое значение при этом имеет использование аудитором *аналитических процедур* (табл. 3).

Таблица 3. Совокупность аналитических показателей для экспресс-анализа отчетности

Направления (процедуры) анализа	Показатели
Оценка экономического потенциала субъекта хозяйствования	
1.1. Оценка имущественного положения	1. Величина основных средств и их доля в общей сумме активов. 2. Коэффициент износа основных средств. Общая сумма хозяйственных средств, находящихся в распоряжении коммерческой организации.
1.2. Оценка финансового положения	1. Величина собственных средств и их доля в общей сумме источников. 2. Коэффициент текущей ликвидности. 3. Доля собственных оборотных средств в общей их сумме. 4. Доля долгосрочных заемных средств в общей сумме источников. 5. Коэффициент покрытия запасов.
1.3. Установление наличия в отчетности «больных» статей	1. Непокрытый убыток. 2. Кредиты и займы, не погашенные в срок. 3. Просроченная дебиторская и кредиторская задолженность. 4. Векселя выданные (полученные) просроченные.
Оценка результативности финансово-хозяйственной деятельности	
2.1. Оценка прибыльности	1. Прибыль. 2. Рентабельность инвестиций. 3. Рентабельность продаж.
2.2. Оценка динамичности	1. Сравнительные темпы роста выручки, прибыли и инвестированного в компанию капитала. 2. Оборачиваемость активов. 3. Продолжительность операционного и финансового цикла. 4. Коэффициент погашаемости дебиторской задолженности.
2.3. Оценка эффективности использования экономического потенциала	1. Доходность авансированного капитала. 2. Доходность собственного капитала.

Эти процедуры следует применять для определения существования необычных сделок или событий, при расчете коэффициентов ликвидности, показателей рентабельности и деловой активности, финансовой устойчивости. Также целесообразно провести такие аналитические процедуры, как: расчет чистых активов; выявление признаков неплатежеспособности.

Аудитор учитывает результаты таких процедур вместе с прочей собранной информацией для определения риска существенных искажений, основываясь на их сравнении с зафиксированными цифрами и коэффициентами.

Если аудитор определит, что оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности является важным (значимым), то он должен в отношении этого риска применять *процедуры проверки по существу*. Проверку значимого риска аудитор должен проводить, используя детальное тестирование, путем сочетания тестов по существу и аналитических процедур [15].

Наиболее часто аудиторы применяют следующие *процедуры*:

- изучение динамики оборотов и остатков по счетам бухгалтерского учета для выявления рискованных зон, требующих проведения детального тестирования;

- выявление наиболее существенных операций, аккумулируемых на том или ином счете или в разделе отчетности, для проведения детального тестирования;
- сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором.

Перед завершением проверки аудитор оценивает, неизменность сделанных им ранее выводов об оценке рисков существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и достаточность полученных аудиторских доказательств для формирования мнения о её достоверности.

Выполненные аудитором ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения, а также характер, временные рамки и объем дальнейших аудиторских процедур, результаты аудиторских процедур должны быть *документально оформлены*. РДА должны оперативно подготавливаться, давать представление о проделанной работе и причинах принятия принципиальных решений, группироваться в соответствии с этапами и объектами проверки, соответствовать особенностям каждой конкретной проверки, размеру предприятия, особенностям отрасли [16].

Конечно, наиболее важным документом, представляющим собой финальный результат аудита, является *заключение о финансовой отчетности* [17], которое применяется к аудиту полного комплекта финансовой отчетности. Следует отметить, что в аудиторском заключении особый акцент делается на вопросы, связанные с *непрерывностью деятельности*, то есть на события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность в обозримом будущем [18].

Также излагается информация о *ключевых вопросах* аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются наиболее значимыми для проверяемой финансовой отчетности за текущий период [19].

4. Результаты

В итоге, необходимо констатировать, что распространенным видом экономических преступлений являются риски фальсификации финансовой отчетности, что требует разработки методики её аудита и использования МСА. При этом важное значение имеет разработка алгоритма риск-ориентированного аудита, последовательности аудиторских действий, принимающих во внимание способы фальсификации финансовой отчетности. Необходимо определение основных направлений риск-ориентированного аудита важнейших форм финансовой отчетности, при определении приемлемого уровня её искажений, влияющих на финансовое состояние, выявление обстоятельств и условий возникновения рисков, признаков возможных мошенничеств.

В основу аудита финансовой отчетности следует положить логику метода дедукции, то есть проверку финансовой отчетности «сверху вниз» к первичным документам, используя известные процедуры аудита, а также методы смежных наук бухгалтерского учета, риск-менеджмента, экономического анализа.

Эффективному аудиту финансовой отчетности должно способствовать оформление результатов проверки качественными рабочими документами аудитора (РДА) и составления заключения о финансовой отчетности с отражением в нем ключевых вопросов аудита и возможности непрерывности деятельности организации.

5. Заключение

Таким образом, предотвращение фальсификаций и манипуляций бухгалтерской отчетности весьма актуально в связи со значительным ущербом, наносимым хозяйствующим субъектам. Для выявления этих злоупотреблений целесообразно использовать риск-ориентированный аудит, который должен проводиться в три этапа. При этом для выявления искажений в отчетности следует применять определенную методику, предусматривающую составление классификатора возможных рисков, установление уровня существенности по отдельным статьям актива и пассива баланса, выполнение приемов аудита по существу и аналитических процедур, разработку мероприятий в целях сокращения риска выявленного в отчетности до приемлемо низкого уровня. Особое внимание должно уделяться значимым рискам, обстоятельствам и условиям их возникновения, выяснению причин и факторов рисков, их классификации с последующим составлением карты (реестра) финансовых рисков.

При оценке существенных искажений, вызванных рисками, следует исходить из профессионального суждения аудитора, нормативных актов, факторов риска финансовой отчетности, признаков фальсификации, методов и контрольных процедур применительно к выявленным искажениям. Выявленные и оцененные риски финансовой отчетности должны группироваться в зависимости от их существенности и значимости на уровне организации в целом и на уровне конкретных предпосылок её подготовки, что необходимо для разработки мероприятий по управлению рисками финансовой отчетности и приобретения аудиторами более важного в стратегическом плане значения для организации.

Литература

1. Россия всемирный обзор экономической преступности [Электронный ресурс]. URL: www.pwc.ru/crimesurvej
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2017).
3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24.10.2016 №192н "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации".
4. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 №43н (ред. от 08.11.2010) « Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».
5. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».
6. Международный стандарт аудита 250 "Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности".
7. МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности».
8. Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».
9. МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».
10. Международный стандарт 520 «Аналитические процедуры».
11. МСА 570 «Непрерывность деятельности».
12. МСА 700 «Формирование мнения о составлении заключения о финансовой отчетности».
13. МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».
14. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год (приложение к письму Минфина России от 28.12.2016 № 07-04-09/78875)
15. Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. 6-е изд. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014.
16. Аверина О.И. Лябушева А.А. Аналитические приемы выявления фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности // Иновационная наука, 2015, №5
17. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Практический аудит. 3-е изд., перераб. и доп. М.: «Эксмо», 2009.
18. Полисюк Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации / Г.Б. Полисюк, Л.М. Корчагина // Экономический анализ: теория и практика. 2012. № 46.
19. Сотникова Л.В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2011.

References

1. Rossiya vsemirnyi obzor ekonomicheskoi prestupnosti [Elektronnyi resurs]. URL: www.pwc.ru/crimesurvej
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 28.12.2016) (s izm. i dop., vstup. v silu s 01.07.2017).
3. Prikaz Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii ot 24.10.2016 №192n "O vvedenii v deistvie mezhdunarodnykh standartov audita na territorii Rossiiskoi Federatsii".
4. Prikaz Minfina RF ot 06.07.1999 №43n (red. ot 08.11.2010) « Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Bukhgalterskaya otchetnost' organizatsii» (PBU 4/99)».
5. PBU 22/2010 «Ispravlenie oshibok v bukhgalterskom uchete i otchetnosti».

6. Mezhdunarodnyi standart audita 250 "Rassmotrenie zakonov i normativnykh aktov v khode audita finansovoi otchetnosti".
7. MSA 240 «Obyazannosti auditora v otnoshenii moshennichestva pri provedenii audita finansovoi otchetnosti».
8. Mezhdunarodnyi standart audita 330 «Auditorskie protsedury v otvet na otsenennye riski».
9. MSA 450 «Otsenka iskazhenii, vyyavlennykh v khode audita».
10. Mezhdunarodnyi standart 520 «Analiticheskie protsedury».
11. MSA 570 «Nepreryvnost' deyatelnosti».
12. MSA 700 «Formirovanie mneniya o sostavlenii zaklyucheniya o finansovoi otchetnosti».
13. MSA 701 «Informirovanie o klyuchevykh voprosakh audita v auditorskom zaklyuchении».
14. Rekomendatsii auditorским organizatsiyam, individual'nym auditoram, po provedeniyu audita godovoi bukhgalterskoi otchetnosti organizatsii za 2016 god (prilozhenie k pis'mu Minfina Rossii ot 28.12.2016 № 07-04-09/78875)
15. Audit: Uchebnik / A.D. Sheremet, V.P. Suits. 6-e izd. M.: NITs INFRA-M, 2014.
16. Averina O.I. Lyabusheva A.A. Analiticheskie priemy vyyavleniya fal'sifikatsii bukhgalterskoi (finansovoi) otchetnosti // Inovatsionnaya nauka, 2015, №5
17. Bychkova S.M., Fomina T.Yu. Prakticheskii audit. 3-e izd., pererab. i dop. M.: «Eksmo», 2009.
18. Polisyuk G.B. Bukhgalterskaya (finansovaya) otchetnost': problema vyyavleniya iskazheniya informatsii / G.B. Polisyuk, L.M. Korchagina // Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika. 2012. № 46.
19. Sotnikova L.V. Moshennichestvo s finansovoi otchetnost'yu: vyyavlenie i preduprezhdenie. M.: Izd-vo «Bukhgalterskii uchët», 2011.

УДК 657.6

Сущность рисков искажений финансовой отчетности и процедуры их аудита

Валерий Дмитриевич Андреев ^{a, *}

^a Сочинский государственный университет, Российская Федерация

Аннотация. В статье рассматривается сущность риск-ориентированного аудита бухгалтерской отчетности, наиболее значимые риски, возникающие при её составлении. Раскрываются факторы риска, методы фальсификации финансовой отчетности, финансовые индикаторы как инструмент выявления мошенничества. Даны этапы, главные задачи и процедуры риск-ориентированного аудита финансовой отчетности.

В заключении авторы отмечают, что распространенным видом экономических преступлений являются риски фальсификации финансовой отчетности, что требует разработки методики её аудита и использования МСА. При этом важное значение имеет разработка алгоритма риск-ориентированного аудита, последовательности аудиторских действий, принимающих во внимание способы фальсификации финансовой отчетности. Необходимо определение основных направлений риск-ориентированного аудита важнейших форм финансовой отчетности, при определении приемлемого уровня её искажений, влияющих на финансовое состояние, выявление обстоятельств и условий возникновения рисков, признаков возможных мошенничеств.

Ключевые слова: признаки фальсификации отчетности, факторы риска бухгалтерской отчетности, способы вуалирования и фальсификации отчетности, этапы аудита финансовой отчетности, методы и процедуры аудита, анализ финансовой отчетности в процессе аудита.

* Корреспондирующий автор

Адреса электронной почты: andreev_2003@rambler.ru (В.Д. Андреев)