

портных услуг (проблемы повышения эффективности): Междунар. сб. науч. тр.: гл. ред. В. Г. Гизатулина. – Гомель, 2018. – Вып. 11. – С. 291–301.

4. **Шатров, С. Л.** Методические основы организации контроля на железнодорожном транспорте / С. Л. Шатров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности). – 2011. – № 4. – С. 101–110.

УДК 657.6

А. М. Старовойтова

ПУТИ СНИЖЕНИЯ РИСКОВ ПРИ АВТОМАТИЗИРОВАННОМ АУДИТЕ

Аннотация. Исследуется использование автоматизированных инструментов и технологий при проведении аудита. Также рассматриваются основные риски, которые могут возникать при проведении автоматизированного аудита. Описываются мероприятия, которые можно использовать при искажении аудита в результате автоматизации.

Ключевые слова: аудит, автоматизированные инструменты и технологии, риск искажения, профессиональное суждение.

Как известно, аудиторские процедуры могут осуществляться как в ручном режиме, так и в автоматическом. В принципе, оба подхода подразумевают наличие на руках у аудиторов определенных инструментов и технологий, просто во втором случае они будут называться автоматизированными. Чаще, впрочем, на практике встречается комбинация инструментов и технологий обоих типов.

В качестве примера можно привести использование автоматизированных аналитических процедур в отношении данных – то, что называется всем хорошо известным термином «анализ данных». Универсального определения он не имеет, но под анализом данных могут, в том числе, подразумевать соответствующие инструменты и технологии, хотя он более широкий. И в то же время данный термин не настолько широкий, чтобы включать все современные технологии, которые используются в ходе планирования и проведения аудита. Технологии продолжают свое развитие и уже совсем скоро получают более широкое применение приложения на основе искусственного интеллекта – IAASB, которое разрешает в рамках своего руководства и любых последующих обсуждений этой темы использовать широкий термин «автоматизированные инструменты и технологии (АТТ)» [1, с. 8].

Использовать АТТ аудиторы могут при планировании и проведении аудита. Но даже со всеми новыми технологиями реальная эффективность применения средств автоматизации в контексте получения тех же аудиторских доказательств определяется самим аудитором. Если он или она решит, что большей эффективности можно добиться при использовании АТТ, то так тому и быть.

Кроме всего прочего, сами технологии не стоят на месте и постоянно развиваются. Но в любом случае автоматизация, полная или частичная, не освобождает аудиторов от необходимости выполнять требования.

Использование АТТ создает два основных вида риска:

- 1) риск искажения;
- 2) риск чрезмерной зависимости от информации и/или результатов проведенной аудиторской процедуры.

При этом подразумевается как личная зависимость аудитора вследствие использования им автоматизированных инструментов и технологий, так и зависимость от информации процедур на уровне клиентской организации, которая сама использует автоматизацию. Чрезмерная зависимость может принять самые разные проявления – как простое незнание особенностей используемых инструментов автоматизации, так и слепое принятие полученных результатов аудиторских процедур на веру.

Все это очень близко проблеме утраты профессионального суждения, причем сам риск чрезмерной зависимости довольно интересен еще и по той причине, что может быть как причиной его утраты, так и следствием.

Тут надо понимать двойственную природу технологий. С одной стороны, они помогают уменьшить определенные виды искажений в аудите, поскольку программы работают лишь с той информацией, которая в них загружается, и они свободны от феноменов, присущих исключительно людям.

В то же время использование технологий порождает другие виды искажений, например искажения вследствие автоматизации. Основная тенденция здесь – предписывать более высокий приоритет результатам, полученным от автоматизированных систем, даже если разумные рассуждения заставляют усомниться в их надежности. В результате растет риск искажения, равно как и второй из описанных выше рисков – излишней зависимости.

Чтобы аудитору избежать искажения аудиторского решения в ходе проведения аудита, важно помнить об особенностях технологических инструментов, которые связаны между собой (рис. 1).

Кроме того, аудиторским организациям может также потребоваться разработка политик и процедур для использования в ситуации, когда аудиторская команда на задании использует технологический инструмент, не прошедший одобрение на уровне всей организации. Как пример, для своего руководства аудиторской команде определенно потребуется задокументировать использование технологического инструмента, который не был одобрен на уровне всей организации, но использование которого, тем не менее, посчитала оправданным. Документирование этого предполагает объяснение причин, по которым команда пришла к такому выводу, были ли в команде люди соответствующей подготовки, чтобы такие решения принимать, и, наконец, привело ли использование не одобренного на высшем уровне инструмента к решению той задачи, для которой он использовался [4].

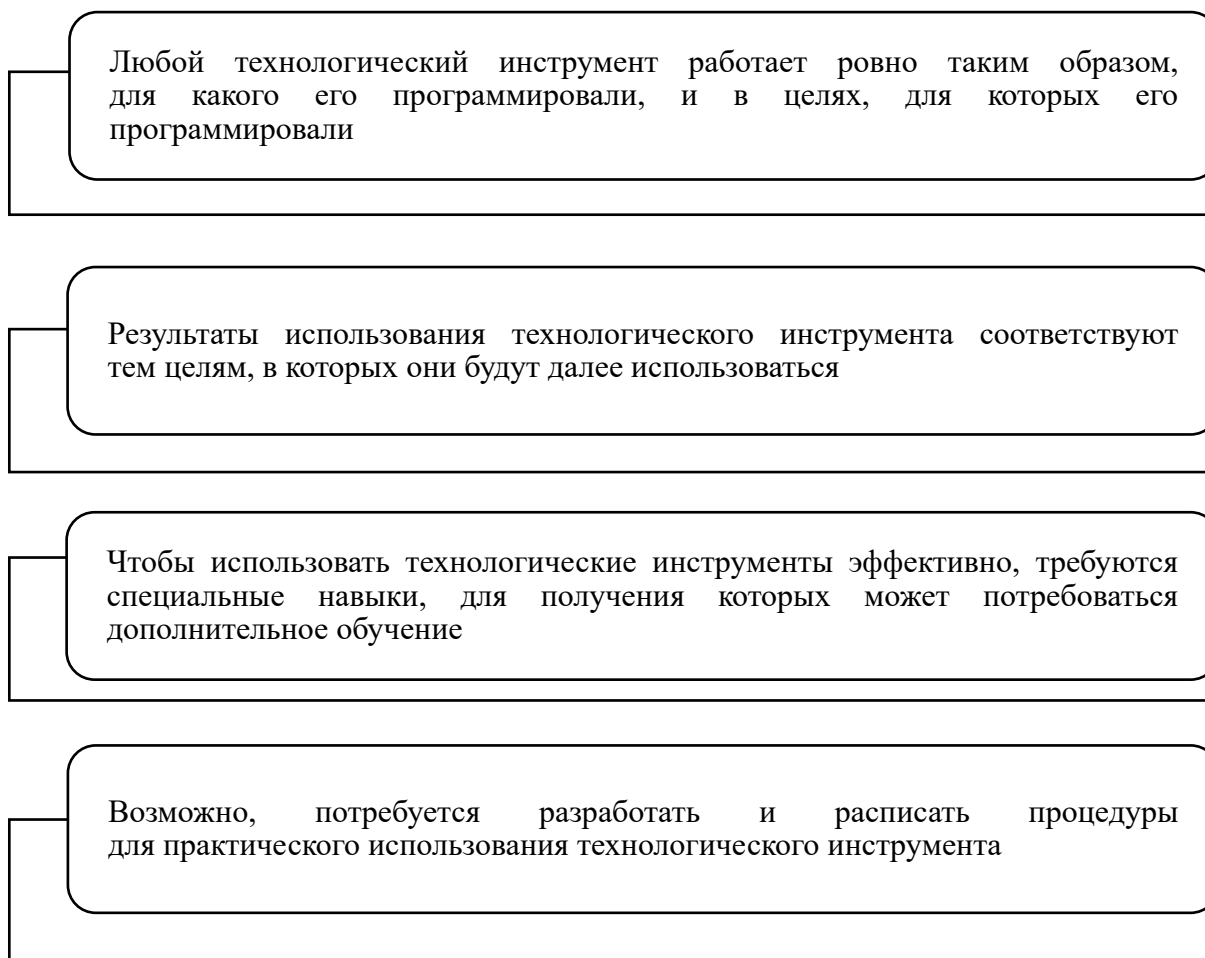


Рис. 1. Особенности технологических инструментов

Также аудиторские организации могут рассмотреть возможность проектирования либо настройки уже готовых технологических инструментов под конкретные задания, в результате чего риск чрезмерной зависимости можно минимизировать. Как пример, в оценке существенности каких-либо элементов финансовой отчетности клиента и отрасли, в которой он работает, использование технологического инструмента может требовать от аудитора лишь уточнения ориентировочного значения и степени существенности (в процентах). Однако для снижения степени зависимости от технологических инструментов от аудитора можно потребовать еще и объяснений, почему именно выбранное в качестве ориентира числовое значение и степень существенности в конкретных обстоятельствах являются приемлемыми.

Важно обратить внимание на риски искажения в результате использования автоматизации. Чтобы избежать рисков, аудитору необходимо повышать свои навыки, для этого в организации при прохождении курсов на повышение квалификации следует рассматривать раздел «технологические аспекты». Например, в МСА вне зависимости от того, используются ли автоматизированные

инструменты и технологии или нет, аудиторы изучают все возможные варианты аудита.

Но и вне учебных программ аудиторские организации могут способствовать повышению осведомленности своих специалистов относительно опасности риска чрезмерной зависимости от автоматизированных инструментов и технологий – например, в форме внутрикорпоративных руководств, где будет подчеркиваться особая важность сохранения профессионального скептицизма при использовании в работе автоматизированных инструментов и технологий и выделено потенциальное влияние последних на качество аудита [3, с. 40].

Часто случается, что автоматизированные инструменты и технологии использует сам клиент. В таком случае сохранение бдительности и поддержание профессионального скептицизма в проведении аудита (включая критическую оценку аудиторских доказательств) позволит аудиторам минимизировать риск искажения в случае использования информации от компании-клиента, которая сама использует АТТ [1, с. 9].

Первыми шагами аудитора в работе с любыми потенциальными искажениями, как известно, являются принятие самого факта их наличия, понимание причин возникновения и оценка вероятности.

Действия в ответ на риск искажения в результате автоматизации или риск чрезмерной зависимости включают:

1) прямое информирование аудиторской команды о ситуациях, когда может возникнуть повышенный риск искажения в результате автоматизации, и рекомендации обращаться за консультацией к более опытным в соответствующей сфере членам команды в процессе планирования и проведения аудиторских процедур;

2) привлечение как членов самой аудиторской команды, так и сторонних специалистов, обладающих необходимыми навыками и знаниями, для оказания помощи аудиторской команде в сложных, сопряженных с высокой субъективностью областях аудита;

3) непосредственная оценка надежности полученной информации, в том числе путем получения аудиторских доказательств о точности и/или полноте вводных данных, использованных в автоматизированных системах компании-клиента.

Если рассмотреть требования международных стандартов аудита, можно обнаружить, что предписания по устранению чрезмерной зависимости от полученной у клиента информации содержатся и там:

– МСА (ISA) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» требует от аудитора использования профессионального суждения в планировании и проведении аудита, а также сохранения при этом профессионального скептицизма, помня про обстоятельства, в которых финансовая отчетность проверяемой организации может претерпеть существенное искажение;

– приложение 5 к МСА (ISA) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» требует от аудиторов понимание особенностей использования высоких технологий в отдельных составляющих систем внутреннего контроля;

– параграфы 7 и 9 МСА (ISA) 500 «Аудиторские доказательства» требуют от аудиторов учета уместности и надежности информации, подлежащей дальнейшему использованию в качестве аудиторских доказательств. То есть применительно к информации, полученной от клиента, аудитору необходимо получить свидетельства касательно точности и полноты этой информации для ее использования в целях аудита [2, с. 170].

Так же как в предыдущем случае, отдельные требования можно отыскать в действующих стандартах:

– пересмотренная версия МСА (ISA) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» требует от руководителя задания принимать на себя ответственность за правильное использование ресурсов. Строгость политик и процедур может в этом плане помочь, поскольку в этом случае они не дадут аудиторской команде излишним образом полагаться на допущение, что результаты использования АТТ всегда правдивы;

– МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» требует от аудиторов разработки и выполнения аудиторских процедур с учетом и в ответ на оцененные риски существенного искажения. В контексте обсуждаемой темы это означает оценку того, в какой степени их процедуры – включая использование автоматизированных инструментов и политик – отвечают обнаруженным и оцененным рискам существенного искажения [2, с. 130].

Таким образом, применение профессионального суждения требуется в ходе всей аудиторской проверки, начиная с самого ее планирования. Это подразумевает оценку существенности, рисков, природы, времени и охвата аудиторских процедур, оценку суждений менеджеров проверяемых организаций в ходе применения стандартов отчетности при ее подготовке, оценку адекватности использованных менеджерами оценок. Автоматизированные инструменты и процедуры способны помочь аудиторам во всех вышеперечисленных областях, но всегда профессиональное суждение аудиторов должно оставаться сопутствующей гарантией в довесок к непосредственным результатам использования АТТ.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Бездольная, Т. Ю.** Автоматизация аудиторской деятельности / Т. Ю. Бездольная, И. Ю. Колесникова, Ю. С. Меркулова // Экономические науки. – 2012. – № 7. – С. 8–11.
2. **Шатров, С. Л.** Международные стандарты финансовой отчетности и аудита: учебно-методическое пособие / С. Л. Шатров, Н. В. Здановская, Т. В. Шоре. – Гомель: БелГУТ, 2018. – 175 с.

3. **Шатров, С. Л.** Методика и организация системы внутреннего аудита доходов и расходов по железнодорожным перевозкам в международном сообщении / С. Л. Шатров // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 9. – С. 36–41.

4. **Шатров, С. Л.** Процессный подход к организации системы внутреннего контроля железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров, Е. О. Фроленкова, Н. С. Кузнецова // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности). – 2018. – № 1 (11). – С. 247–253.

УДК 657.2

П. Е. Степунь, Ю. И. Трезуб

ВЫБОР МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Аннотация. Приведены основные характеристики используемых основных методов учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции и их преимущества при выборе на предприятии с учетом особенностей его функционирования.

Ключевые слова: себестоимость, метод учета затрат, способ калькулирования себестоимости, калькуляционная единица.

Калькулирование себестоимости единицы продукции в любом виде деятельности является одной из серьезных учетно-аналитических задач. От того, корректно или нет определены затраты на единицу продукции, зависит и последующий механизм ценообразования, и определение прибыли или убытка единицы продукции, и формирование финансового результата деятельности организации за отчетный период.

Калькулирование – эффективный алгоритм определения затрат и размера прибыли или убытка на единицу производимой продукции [1]. Расчет с конкретными цифрами для конкретного вида продукции называют калькуляцией.

Выбор метода калькулирования себестоимости в современном учете – задача непростая, т. к. определенная по выбранному методу себестоимость должна удовлетворить потребности и бухгалтерского, и финансового, и управленческого, и налогового учета. На выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции влияние оказывают характер и тип производства, технологические особенности, номенклатура выпускаемой продукции, уровень автоматизации учетно-вычислительных работ и др. [2].

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции следует понимать совокупность приемов отражения производственных затрат, обеспечивающих определение себестоимости продукции. В практике работы предприятий Республики Беларусь нашли применение следующие методы учета затрат: попередельный, однопередельный (простой), нормативный, позаказный.