

УДК 336.8

## ВЗАИМОСВЯЗЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СКЕПТИЦИЗМА И СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА

*Пожарицкая И. М.*

*Крымский федеральный университет имени В. И. Вернадского, Симферополь, Российская Федерация*

*E-mail: iryna1106@rambler.ru*

В статье дана характеристика профессиональному скептицизму как компетенции аудитора. Установлена взаимосвязь профессионального суждения и скептицизма аудитора. Приведены примеры содержания профессионального скептицизма и суждения на разных этапах аудиторской проверки. Указаны основные позиции аудиторского вывода, относительно которых аудитор должен проявить профессиональный скептицизм на завершающей стадии аудита финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** компетенции аудитора, профессиональный скептицизм, профессиональное суждение аудитора, аудиторский вывод

### ВВЕДЕНИЕ

Наличие профессионального скептицизма является необъемлемой компетенцией аудитора, наряду с профессиональными навыками и умениями, способности к исследованию, абстрактному логическому мышлению, выявлению и разрешению этических конфликтов. Эти требования к квалификации в рамках программы образования и развития профессиональных бухгалтеров определены п. 42 Международного стандарта образования 8 «Требования к компетенции профессиональных аудиторов» Комитета по международным образовательным стандартам в области бухгалтерского учета [21].

Вопросам методологии и организации аудиторской деятельности посвящены работы многих современных отечественных ученых, таких как М. Азарская [1], П. Баранов [5], Л. Воронина [6], Е. Гутцайт [7], В. Подольский [2], К. Сурнина [19], А. Шеремет [20] и др. Следует отметить, что в опубликованных научных трудах вопросы профессионального скептицизма аудитора, если и рассматриваются, то достаточно кратко, что предопределенно недостаточностью научных исследований отечественных и зарубежных специалистов в сфере аудита.

Целью исследования является изучение взаимосвязи таких компетенций аудитора как профессиональный скептицизм и профессиональное суждение.

### ОСНОВНОЙ МАТЕРИАЛ

Еще два десятилетия назад понятия профессионального скептицизма в аудите не наблюдалось. Один из классиков аудита Джек К. Робертсон, описывая основные концепции аудиторской практики, использует термин «разумный профессионализм» [17, с. 17], наряду с теорией «экономического человека» в экономических теориях и «благоразумного человека» в юриспруденции. И только с развитием практической аудиторской деятельности, совершенствованием знаний теории аудита и оттачиванием терминологии появляется термин

«профессиональный скептицизм». Причем следует отметить, что он не является этическим принципом наряду с профессиональной компетенцией и должной тщательностью.

Однако последняя редакция Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров включает понятие профессионального скептицизма в содержание принципа независимости аудитора [9, с. 36]. Причем данный термин упоминается как при определении независимости мнения, так и независимости поведения аудитора. Уже только этот факт дает основание для обращения внимания на сущность данного понятия, его трактовки различными надзирающими органами (в т. ч. при судебных спорах) и степени понимания и внедрения аудиторами (аудиторскими фирмами).

«Международные стандарты аудита от IAASB прямо признают фундаментальную значимость профессионального скептицизма», – говорит председатель Международного совета по стандартам аудита и гарантии качества, профессор Арнольд Шилдер. – «Тем не менее, скептическое мышление на практике – это персональная профессиональная обязанность каждого аудитора. Это составная часть всех навыков, тесным образом связанная с фундаментальными концепциями независимости и профессионального суждения, которая служит улучшению качества аудита. В этой связи критически важны образование, тренинги и практический опыт аудитора» [4].

Американский Совет по надзору за учетом в публичных компаниях выпустил официальное напоминание для аудиторов, чтобы те не забывали сохранять профессиональный скептицизм в ходе аудиторских проверок. «Инвесторы рассчитывают, что независимый аудит обеспечит тщательную проверку финансовой отчетности, подготовленную менеджерами компаний», – комментирует публикацию глава РСАОВ Джеймс Доти. – «Без профессионального скептицизма аудит не может выполнять эту важную функцию» [14].

Вышеприведенные цитаты многоуважаемых высокопоставленных чиновников надзирательных органов в международной системе учета и аудита еще раз подчеркивает важность вопросов профессионального скептицизма аудитора как в практической деятельности, так и теории аудита.

Прежде чем рассмотреть дефиниции понятия «профессиональный скептицизм», вспомним философское направление скептиков.

Философский словарь дает определение скептицизма (от греч. skeptikos – разглядывающий – расследующий) как философской позиции, характеризующейся сомнением в существовании какого-либо надежного критерия истины [10, с. 497]. Это древнегреческое учение, впервые обоснованное Пирроном из Элиды в конце 4 в. до н. э. Пиррон впервые придал систематически законченную форму издавна распространенным в Древней Греции сомнениям в познавательной ценности чувственности и вывел моральный и логический скептицизм. При этом он заявлял, что никогда не может быть рационального основания для того, чтобы предпочесть один порядок действия другому. Став философским учением, скептицизм превратился из простого сомнения в сомнение догматическое. Большой вклад в дело последующего возрождения скептицизма в качестве самостоятельного

## ***ВЗАИМОСВЯЗЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СКЕПТИЦИЗМА...***

философского направления в 1 в. до н.э. внес уроженец Крита Энесидем, оказавший влияние на известного поэта Лукиана (2 в.) и Секста Эмпирика – единственного философа-скептика древности, труды которого дошли до наших дней. Согласно Диогену Лаэртскому, скептицизм отрицал возможность достоверного знания и не верил в возможность рационального обоснования нравственных норм. Не сомневаясь в существовании явлений, скептики считали, что только они и обладают достоверностью, однако при этом отвергали возможность выведения с достаточной долей обоснованности причин этих явлений. Для позднего скептицизма была характерна резкая направленность против концепции истины, единственным критерием которой он считал видимость: «все лишь кажется», – говорит скептик, противопоставляя друг другу осязаемое (видимое) и мыслимое. Своего рода аргументами против возможности достоверного знания стали знаменитые тропы (или обороты) скептиков, выдвинутые Энесидемом и применявшиеся им ко всему мыслимому и осязаемому с целью показать, что данная мысль (или ощущение) – не более чем просто видимость, что она такова «не в себе», а лишь в отношении к чему-то другому. Скептицизм добился больших результатов в искусстве обнаружения противоречий с помощью тропов, многие из которых были направлены против обыденной веры в непосредственную истинность вещей. В Новое время (16–18 вв.) скептицизм является синонимом свободомыслия, критики религиозных и философских догм (М. Монтень, П. Бейль и др.).

Международный совет по стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) выпустил в 2012 году новую публикацию – «Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements» («Профессиональный скептицизм в аудите финансовых отчетов»). Это новый для IAASB формат публикаций в виде вопросов и ответов на них, объединенных одной общей целью – показать важность профессионально-скептического отношения аудитора к информации, получаемой им в ходе проверки [22].

Согласно этому документу, профессиональный скептицизм определяется как подход, для которого характерны сомнения, готовность к выявлению условий, которые могут свидетельствовать о возможных искажениях в результате ошибки или мошенничества, а также критический анализ аудиторских доказательств. По сути, профессиональный скептицизм – это образ мышления, который заставляет аудитора сомневаться при рассмотрении доказательств и формировании выводов.

В таблице 1 представлены дефиниции термина «профессиональный скептицизм аудитора», позволяющие оценить разнообразный подход к трактовке данного понятия.

Таблица 1

Раскрытие термина «профессиональный скептицизм аудитора»  
в справочных источниках

<i>№</i>	<i>Источник</i>	<i>Определение</i>
1	Аудиторский словарь / Соколов В. Я.[3]	Скептицизм профессиональный аудитора – профессиональное недоверие аудитора к первичным документам, регистрам бухгалтерского учета и заявлениям руководства компании. Как один из элементов должной тщательности, является необходимой составляющей аудиторского подхода (с. 149)
2	Глоссарий терминов МСА [12]	Представление, объединяющее любознательность, внимание к обстоятельствам, указывающим на возможное изменение вследствие ошибок или мошенничества, и критическую оценку аудиторских доказательств (с. 33)
3	Перечень терминов и определений, используемых в П(С)АД РФ [20]	Необходимое качество аудитора, заключающееся в том, что он при формировании своего мнения всегда должен принимать во внимание, что в силу объективных и субъективных причин получаемые им аудиторские доказательства могут быть неверными, содержать ошибки и искажения (с. 12)
4	Словарь аудитора и бухгалтера / Лозовский Л.Ш. [19]	Профессиональное недоверие аудитора к документам, записям и заявлениям руководства компании (с.52)
5	Словарь бухгалтера и аудитора / Пантелеев В. [13]	Означает, что аудитор критически оценивает достоверность полученных аудиторских доказательств и отслеживает аудиторские доказательства, противоречащие подлинности документов или пояснений управленческого персонала (с. 169)

Особое внимание профессиональному скептицизму и профессиональному суждению уделяется в последней редакции Международных стандартов контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и сопутствующих услуг, и в частности МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» [12].

Профессиональное суждение аудитора понимается как заключительный вывод, принимаемый аудитором по профессиональным проблемам, не имеющим стандартного решения [3, с. 157]. В Глоссарии терминов Международных стандартов аудита профессиональное суждение понимается как процесс применения необходимых навыков, знаний и опыта в контексте стандартов аудита,

## ВЗАИМОСВЯЗЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СКЕПТИЦИЗМА...

бухгалтерского учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений относительно заданий аудита в зависимости от обстоятельств.

Изучению вопросов профессионального суждения аудитора автором были посвящены более ранние публикации, раскрывающие гносеологические аспекты [15, 16]. Также статьи российских ученых раскрывают отдельные вопросы профессионального суждения в аудите [5, 8].

Основными факторами, которые влияют на формирование профессионального скептицизма и суждения, являются: образование; профессиональная подготовка, опыт; поведенческие (моральные) качества; уровень компетентности (знания); культурная и деловая среда аудиторской фирмы, действия руководства (рис. 1).

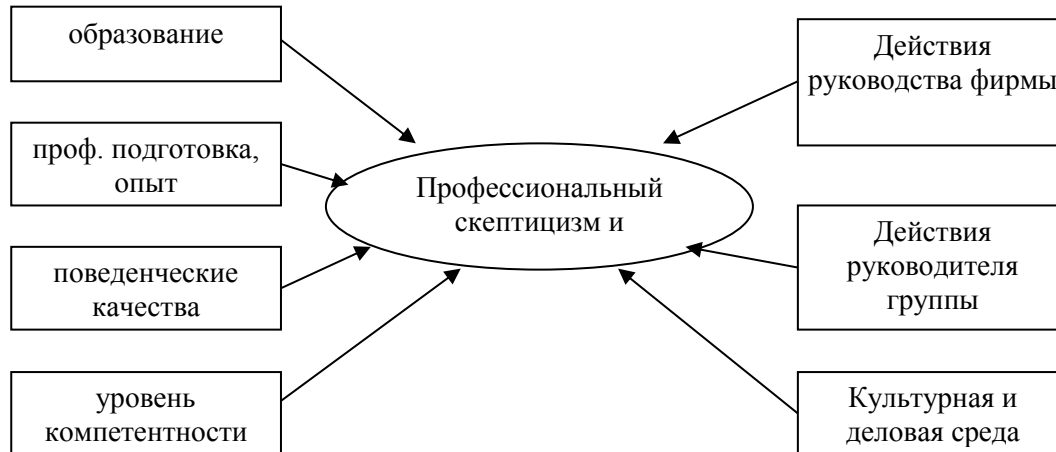


Рис. 1. Факторы, влияющие на профессиональный скептицизм и суждение аудитора

Слева отражены внутренние факторы, включая уровень компетентности и моральные качества аудитора. Справа отражены внешние факторы, влияющие на степень профессионального скептицизма и суждения. Среди последних важную роль играют действия руководства аудиторской фирмы по формированию правил и процедур, ориентированных на качество аудиторских услуг и развитие компетентности. На уровне аудиторской проверки руководитель группы по выполнению задания также способен (и должен) влиять на отношения профессионального скептицизма членов аудиторской группы путем постоянного обсуждения вероятности возникновения существенных искажений в финансовой отчетности и мошенничества со стороны руководства проверяемого субъекта хозяйствования.

Несмотря на то, что в Международных стандартах аудита нет прямого указания, профессиональный скептицизм должен применяться на протяжении всей аудиторской проверки, начиная от принятия задания и до составления аудиторского отчета (табл. 2).

Таблица 2

Примеры содержания профессионального скептицизма и суждения на разных этапах аудиторской проверки

Этап проверки	Содержание скептицизма и суждения	Пример
Принятие задания	Недоверие к руководству субъекта	Подтверждение сомнения в честности руководства субъекта
Понимание бизнеса клиента	Пересмотр понимания бизнеса клиента	Пересмотр понимания бизнеса клиента в результате выполнения дополнительных процедур
Определение рисков	Оценка риска существенного искажения отчетности	Обсуждение аудиторской группой вероятности риска существенного искажения отчетности клиента
Получение аудиторских доказательств	Характер, время выполнения и объем процедур аудита	Руководство субъекта не позволяет аудитору направить запрос для получения более уместных и надежных доказательств
Высказывание мнения об отчетности	Критическая оценка надежности и достоверности доказательств	Критическая оценка достаточности аудиторских доказательств для формирования вывода

Профессиональный скептицизм играет принципиально важную роль при проведении аудита и тесно связан с профессиональным суждением. Профессиональный скептицизм помогает надлежащему принятию аудитором профессионального суждения в отношении ключевых вопросов аудиторской проверки (рис. 2).

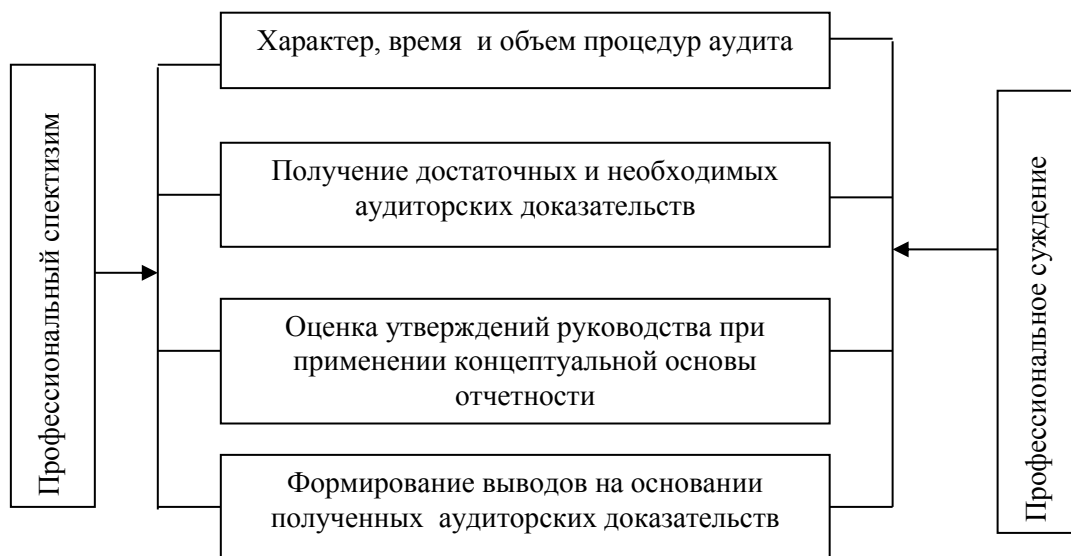


Рис. 2. Взаимосвязь профессионального скептицизма и суждения аудитора

Остановимся более подробно на последнем этапе аудиторской проверки в соответствии с поставленной целью статьи.

Так, согласно МСА 700 «Формулирование мнения и предоставление отчета о финансовой отчетности», для того, чтобы сформулировать мнение о проверенной финансовой отчетности аудитор должен проявить профессиональный скептицизм в таких позициях, как:

- получил ли аудитор достаточные и уместные аудиторские доказательства в соответствии с МСА 330 «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»;
- правильно ли аудитор определил уровень существенности неисправимых искажений (отдельно или в совокупности) в соответствии с МСА 450 «Оценка искажений, идентифицированных во время аудита»;
- составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями концептуальной основы финансовой отчетности;
- выявил ли аудитор признаки возможной предвзятости суждений управленческого персонала относительно практик учета;
- обеспечивает ли финансовая отчетность адекватное раскрытие учетных политик, которые были выбраны и применены субъектом хозяйствования;
- соответствуют ли выбранные и примененные учетные политики концептуальной основе финансовой отчетности и являются ли они уместными;
- являются ли обоснованными учетные оценки, осуществленные управленческим персоналом;
- является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, достоверной, сравнимой и понятной;

- обеспечивает ли финансовая отчетность адекватное раскрытие данных таким способом, чтобы быть понятно влияние существенных операций и событий на финансовую отчетность;

- является ли надлежащей терминология, которая используется в финансовой отчетности, включая название каждого финансового отчета;

- правильного ли проведена аудиторская оценка относительно достоверности представления финансовой отчетности относительно ее структуры и содержания;

- раскрывает ли финансовая отчетность основные события и операции так, чтобы обеспечить ее достоверное представление пользователям;

- сделаны ли в финансовой отчетности адекватные ссылки на примененную финансовую отчетность или ее описание.

Следует отметить, что профессиональный скептицизм аудитора на заключительном этапе формирования мнения о достоверности финансовой отчетности проявляется путем высказывания профессионального суждения, зафиксированного в рабочей документации. Однако в практической деятельности аудитору бывает трудно доказать свой скептицизм относительно тех или иных позиций. Информационное взаимодействие аудитора и управленческого персонала субъекта относительно, например, вопросов приемлемости практик учета отдельных операций в соответствии с выбранной концептуальной основой отчетности, следует задокументировать в виде опросных листов и письменных пояснений руководства.

## **ВЫВОДЫ**

Таким образом, профессиональный скептицизм является критически важным компонентом любой аудиторской проверки, поскольку он так или иначе влияет на любой аспект аудиторского суждения. Требуется четко установить алгоритм действий, которые необходимо предпринять проверяющим аудиторам для обеспечения необходимой доли «скептицизма» в зависимости от ситуации. И на основании этого сформировать профессиональное суждение, которое ложится в основу аудиторского вывода относительно финансовой отчетности субъекта хозяйствования.

## **Список литературы**

1. Азарская М.А. Методология аудита и развитие методического обеспечения его качества: Монография. Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2009. 190 с.
2. Аудит: Учебник для вузов / Подольский В. И., Поляк Г. В., Савин А. А., Сотникова Л. В.; Под ред. проф. Подольского В. И. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2000. 655 с.
3. Аудиторский словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др. М.: Финансы и статистика, 2003. 192 с.
4. APB в очередной раз подчеркнул важность профессионального скептицизма аудиторов // GAAP.RU. URL: <http://gaap.ru/news/51921>.
5. Баранов П. П. Дефиниция категории профессионального суждения в аудите: теоретический и прикладной аспекты // Аудитор. 2012. № 9. С.167–175.
6. Воронина Л. И. Аудиторская деятельность: основы организации: [учеб.-практ. пособ.]. М.: Эксмо, 2007. 336 с.



## **ВЗАИМОСВЯЗЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СКЕПТИЦИЗМА...**

7. Гутцайт Е. М. Аудит, концепция, проблемы, эффективность, стандарты. М.: Элит-2000; ЮНИТИ–ДАНА, 2002. 400 с.
8. Демидова Т. А. Документирование профессионального суждения аудитора // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 1. с. 208–211.
9. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Новосибирск: САФБД, 2011. 232 с.
10. Кондрашов В. А., Чекалов Д. А., Копорулина В. Н. Новейший философский словарь / Под. общ. ред. А. П. Ярещенко. Изд. 2-е. Ростов-н/Д.: Феникс, 2006. 672 с.
11. Малый бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 2001. 1088 с.
12. Международные стандарты аудита и контроля качества. URL: <http://www.rkanp.ru/node/809>.
13. Пантелеев В., Сніжко О. Словник бухгалтера та аудитора / ред. Я. Кавторєва. Х.: Фактор, 2009. 352 с.
14. РСАОВ напомнил аудиторам о важности профессионального скептицизма // GAAP.RU. URL: <http://gaap.ru/news/131804/>.
15. Пожарицька І. М. Професійне судження аудитора: гносеологічний аспект // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2013. Том 14. № 1. С. 134–139.
16. Pozharytska I. Professional judgment in the context of audit standards // Проблемы и перспективы экономики и управления. 2013. № 4 (70). С. 454–459.
17. Робертсон Дж. Аудит: [пер. с англ.]. М.: КРМГ, АФ «Контакт», 1993. 496 с.
18. Словарь аудитора и бухгалтера / Лозовский Л. Ш. и др. М.: Основа, 2003. 326 с.
19. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика: монографія. – Сімферополь: ДІАЙП, 2011. 392 с.
20. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит: Учебник. 5-е изд. М.: ИНФРА-М, 2007. 448 с.
21. Handbook of International education pronouncements URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf>.
22. Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements URL: <http://hghltd.yandex.net/yandbtm?text=Professional%20Skepticism>.

*Статья поступила в редакцию 09.11.2015*