

УДК 657.6
ББК 65.5
Д-56

Добрунова Мария Алексеевна, аспирантка кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации; тел.: 8(909)45-37-101, e-mail: dobronova-2004@yandex.ru.

**ОБОСНОВАНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ
ПРИ ВЫБОРОЧНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ**
(рецензирована)

В статье представлено обоснование профессионального суждения при выборочной аудиторской проверке. Определены основные формирующие и раскрыты факторы, влияющие на профессиональное суждение аудитора при выборочной аудиторской проверке.

Ключевые слова: аудиторская проверка, аудиторская выборка, выборочный метод, профессиональное суждение аудитора, профессиональная этика.

Dobrunova Maria Alexeevna, postgraduate student of the Department of Audit and Control of the Financial University under the Government of the RF; tel.: 8 (909) 45-37-101, e-mail: dobronova-2004@yandex.ru.

JUSTIFICATION OF PROFESSIONAL JUDGMENT IN SELECTIVE AUDIT
(Reviewed)

The article presents a study of professional judgment in a sample audit. The main formatives have been defined, factors affecting the auditor's judgment in the selective audit have been disclosed.

Keywords: audit, audit sampling, the sampling method, the auditor's judgment, professional ethics

Трудоемкость и сложность проведения аудиторской проверки с использованием выборочного метода, отсутствие признанных методик его проведения, различие ожиданий заключений в условиях неопределенности, характеризующейся неформализованными ситуациями, не имеющими единого решения, противоречия и пробелы в законодательстве РФ приводит к значительному влиянию фактора профессионального суждения, на которое часто ссылается аудитор.

Результаты анализа нормативных актов и обзора литературных источников по теории аудита и бухгалтерского учета позволили выявить отсутствие единых подходов к дефиниции «профессиональное суждение» и четких границ его применения, однако имеется упоминание о частом его использовании в аудиторской практике.

Приведем некоторые примеры определения данного понятия.

Так, в стандартах аудиторской деятельности отмечено, что профессиональное суждение – «точка зрения, основанная на знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия субъективных решений в обстоятельствах, когда в ходе аудита однозначно определить порядок действий не представляется возможным».

Гутцайт Е.М. [1] определяет профессиональное суждение аудитора как «... обобщение представлений о доказательстве в точных науках на случай, когда приходится привлекать и интуицию, но эта интуиция не основывается на чистой догадке, а подкрепляется опытом и информацией аудитора в рассматриваемых вопросах».

Профессор С.В. Панкова [2, 3] дает следующее определение – (обоснованное мотивированное), независимое суждение специалиста в условиях неопределенности в области бухгалтерского учета и аудита относительно объектов профессиональной деятельности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся

практике и выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики.

Точка зрения проф. С.А. Рассказовой-Николаевой [4] совпадает с позицией представленных выше авторов, однако она уточняет: «Под профессиональным суждением мы понимаем способность принимать решение в условиях неопределенности и нести за него ответственность».

Профессор Я.В. Соколов [5] утверждает, что «под профессиональным суждением следует понимать добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации, полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений».

Шнейдман Л.З. [6] считает что, профессиональное суждение – это мнение, заключение определенного лица, являющееся основанием для принятия им решения в условиях неопределенности. Оно базируется на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов.

На основании анализа приведенных выше дефиниций «профессионального суждения» можно определить их основные формирующие, такие как:

1. условия неопределенности;
2. добросовестность, принципы профессиональной этики, несение ответственности;
3. знание, квалификацию и опыт аудитора;
4. принятую практику учета и аудита;
5. доступность информации;
6. факты хозяйственной жизни;
7. формирование тактических и стратегических решений;
8. степень свободы в принятии решений.

Характерной особенностью аудита является необходимость формирования профессионального суждения на этапах планирования, сбора и анализа полученных доказательств, а также на этапе выражения мнения о достоверности показателей отчетности организации. При этом от степени профессионализма специалиста зависят объем, качество проводимой проверки, сопутствующие аудиту риски, а также содержательность аудиторского заключения.

Перечислим основные факторы, которые по нашему мнению, могут оказать влияние на профессиональное суждение аудитора при проведении выборочной аудиторской проверки:

1. квалификация, профессиональная компетентность специалиста;
2. практический опыт;
3. доступность информации, необходимой для принятия решения обоснованного профессионального суждения;
4. характеристику неопределенности – недостаточно формализованные ситуации, когда отсутствие очевидных аргументов не дает сделать однозначный вывод;
5. степень свободы в принятии решения в отношении объектов учета, фактов хозяйственной жизни, показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
6. сложившуюся практику учета;
7. сложившуюся арбитражную практику в отношении подобных фактов хозяйственной жизни.

По нашему мнению, под профессиональным суждением целесообразно понимать логически обоснованное, независимое суждение специалиста в условиях неопределенности в области аудита относительно объектов профессиональной деятельности, основанное на специальных знаниях, опыте и выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики, полезное, как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений.

В современной экономике профессиональное суждение аудитора – это именно то, что он думает и почему, поэтому оно должно быть основано не на интуиции, а на аргументах и конкретных фактах хозяйственной жизни организации и требованиях нормативных документов.

По нашему мнению, сферой применения являются: расчет аудиторского риска, определение уровня существенности проверяемой отчетности; выбор метода, который будет использоваться в ходе проведения аудиторской выборки; решение вопроса о включении объекта в выборку; формирование мнения аудитора.

Еще не так давно, в методиках Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы, Центрального банка термин «профессиональное суждение» не применялся, вместо него использовался термин «обоснованное суждение», т.е. от составителей отчетности ждали обоснований по представленным в ней данным. Возникает вопрос, каким образом обоснование может быть объективным?

В прикладной логике давно разработаны объективные критерии аргументирования. На западе для юристов преподается практический метод аргументации, известный под аббревиатурой IRAC (от англ. issue-rule-applicability-conclusion – вопрос-правило-применимость-вывод). Сутью данного метода является то, что любой возникший вопрос, который нуждается в аргументации – разделяется на подвопросы, ответ на которые можно дать только в форме «да» или «нет». После этого на каждый подвопрос дается правильный ответ с его обоснованием или со ссылкой на нормативную базу.

Последовательность действий данного метода:

- задается вопрос, ответ на который может быть «да/нет»;
- дается логика ответа или приводится ссылка на нормативные источники;
- дается формулировка правильного ответа.

Этот метод хорошо зарекомендовал себя на Западе, т.к. позволяет получить ответ на вопрос любого обоснования «почему?», опираясь на законы формальной логики.

Анализ нормативной литературы и собственные исследования автора позволили выявить отсутствие конкретных указаний о процессе обоснования и механизме документирования профессионального суждения аудитора. Данное обстоятельство существенно упрощает работу аудитора, однако делает ее субъективной и бездоказательной.

Для подтверждения профессионального суждения необходимо дать непосредственно описание процесса сбора информации и конкретных фактов или доказательств, на основании которых аудитор будет основывать свое профессиональное суждение, для этого составляется рабочий документ аудитора.

Высокая значимость профессионального суждения в процессе проведения аудиторской проверки делает необходимым, на наш взгляд, определение в нормативном порядке регламента документирования мнения и действий аудиторов, осуществляющих аудит.

Разработка методики документирования профессионального суждения позволит избежать предвзятого суждения аудиторов в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Считаем, что если аудитор принимает какое-либо решение, основанное на профессиональном суждении, то в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо составлять рабочий документ, в котором подробно должно быть описано принятие того или иного решения.

Естественно, составление рабочего документа аудитора значительно усложняет проведение аудита и увеличивает время, однако данное обстоятельство позволит минимизировать предвзятость как к аудируемому лицу, так и к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Считаем, что необходимо включить в рабочие документы аудитора обоснование принятия решения, каждый раз, когда он ссылается на свое профессиональное суждение.

Анализ литературных источников позволил выявить, что во всех определениях «профессионального суждения» присутствует такая моральная категория как «профессиональная этика».

Правила профессионального поведения вырабатываются практически всеми профессиями в целях организации социального контроля и управления профессиональными группами. Особую актуальность моральные нормы приобретают в

профессиях, требующих выражения мнения специалиста в области его профессиональной деятельности (аудит, оценка, страхование, консалтинг, аутсорсинг). Основными принципами этих норм являются профессиональная компетентность, объективность, честность, тщательность, конфиденциальность, личная незаинтересованность, входящие в Кодекс профессиональной этики аудиторов, которым они должны руководствоваться.

В настоящее время требования этических кодексов распространяются только на членов профессиональных сообществ, поэтому бухгалтеры, не являющиеся членами ИПБ России, не принимают на себя обязательств действовать в соответствии с нормами профессиональной этики, что может отрицательно сказываться на качестве формируемой ими информации.

С появлением саморегулируемых организаций аудиторов проблема профессиональной этики не исчезла, поэтому единственным определяющим фактором, влияющим на качество работы аудитора, является строгое соблюдение методик и нормативных документов.

Литература:

1. Голосов О.В., Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис: учеб. пособие. – М.: Бухгалтер. учет, 2005. 512 с.
2. Панкова С.В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования // Международный бухгалтерский учет. 2013. №27. С. 10-17.
3. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия // Международный бухгалтерский учет. 2011. №21. С. 10-15.
4. Рассказова-Николаева С.А. Как научиться профессиональному суждению // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2008. №4. С. 42.
5. Соколов Я.В., Терентьева Е.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. 2001. №12. С. 53-57.
6. Шнейдман Л.З. Вопросы – ответы // Финансовая газета. 2001. №44. С. 18-19.

References:

1. Golosov O.V. *Audit: concepts, problems, standards, control, efficiency, crisis: a tutorial.* M.: Accounting, 2005. 512 p.
2. Pankova S.V. *Professional judgment of an accountant: uncertainties, risks and ethical requirements // International accounting.* 2013. № 27. P. 10-17.
3. Pankova S.V., Satalkina E. V. *Professional judgment of an accountant and auditor: similarities and differences // International accounting.* 2011. № 21. P. 10-15.
4. Rasskazova-Nikolaeva S. A. *How to learn professional judgment // Bulletin of professional accountants.* 2008. № 4. P. 42.
5. Sokolov Y. V., Terentyeva E. O. *Professional judgment of an accountant: the results of the last century // Accounting.* 2001. № 12. P. 53-57.
6. Schneidman L. Z. *Questions - Answers // Financial newspaper.* 2001. № 44 . P. 18-19.