

11. Soete L. Firm Size and Innovative Activity: The Evidence Reconsidered / L. Soete. – European Economic Review. – 1979. – Vol. 12. – P. 319-340.
12. Velu H.A. The Development Process of The Personally Managed Enterprise / H.A. Velu. – European Foundation for Management Development's, 10th Seminar on Small Business, 1980. – P.1-21.
13. Господарський кодекс України (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
14. Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

Рецензент докт.економ.наук, професор В.В. Глуценко

657.6

*Пожарицкая И.М., к.э.н., доцент,
Национальная академия природоохранного
и курортного строительства*

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ СКЕПТИЦИЗМ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ АУДИТОРСКОГО ВЫВОДА

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 [18].

Научное исследование выполняется в соответствии с планом научно-исследовательских работ кафедры учета и аудита Национальной академии природоохранного и курортного строительства по теме “ Учет, анализ и аудит в системе управления предпринимательской деятельностью: методология и организация” (государственный регистрационный номер 0112U008400). В пределах научной программы автором Пожарицкой И.М. исследуются концептуальные принципы профессионального суждения и мнения аудитора, его теоретико-методологические и организационные аспекты.

Вопросам методологии и организации аудиторской деятельности посвящены работы многих современных отечественных ученых, таких как В. Бондар [3], Н.Дорош [4], О. Петрик [10], Н. Проскурина [12], О Редько [13], К. Сурнина [16] и др. Следует отметить, что, в опубликованных монографиях подавляющее большинство авторов недостаточно внимания уделяет исследованию теории аудиторского вывода, а основное внимание сосредоточивают на освещении методологии и организации аудита как вообще, так и отдельных частей процесса аудиторской проверки. Вопросы профессионального скептицизма аудитора если и рассматриваются, то достаточно кратко, что предопределенно недостаточностью научных исследований отечественных и зарубежных специалистов в сфере аудита.

Целью статьи является изучение одной из компетенций аудитора - профессиональный скептицизм с целью формирования влияния на мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности.

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» [14, 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 [5, 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» [2].

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 PCAOB Джеймс Доти. – «Без профессионального скептицизма аудит не может выполнять эту важную функцию» [11].

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 [6, 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 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.).

Особое внимание профессиональному скептицизму 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» [8].

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

Международный совет по стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) выпустили в 2012 году новую публикацию – «Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements» («Профессиональный скептицизм в аудите финансовых отчетов»).

Таблица 1

Раскрытие термина «профессиональный скептицизм аудитора» в справочных источниках

№	Источник	Определение
1	Аудиторский словарь / Соколов В.Я.[1]	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	Глосарій термінів МСА [8]	ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів (с.33)
3	Перечень терминов и определений, используемых в П(С)АД РФ [17]	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. [15]	Профессиональное недоверие аудитора к документам, записям и заявлениям руководства компании (с.52)
5	Словник бухгалтера та аудитора / Пантелеєв В. [9]	Означає, що аудитор критично оцінює достовірність отриманих аудиторських доказів та відстежує аудиторські докази, які суперечать достовірності документів або пояснень управлінського персоналу (с.169)

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 [19].

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.

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

Слева отражены внутренние факторы, включая уровень компетентности и моральные качества аудитора. Справа отражены внешние факторы, влияющие на степень профессионального скептицизма.

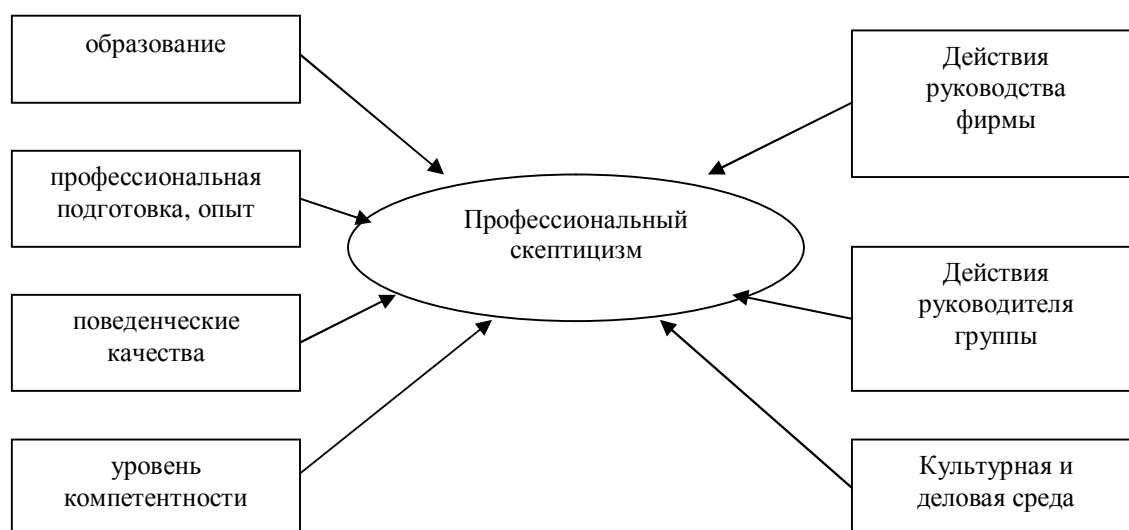


Рис. 1. Факторы, влияющие на профессиональный скептицизм аудитора

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 – до составления аудиторского отчета (табл.2).

Таблица 2

Примеры содержания профессионального скептицизма на разных этапах аудита

Этап проверки	Содержание скептицизма	Пример
Принятие задания	Недоверие к руководству субъекта	Подтверждение сомнению 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

Остановимся более подробно на последнем этапе аудиторской проверки, в соответствие 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 соответствие с МСА 330 «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»;
- правильно ли аудитор определил уровень существенности неисправимых искажений (отдельно или в совокупности) в соответствие с МСА 450 «Оценка искажений, идентифицированных во время аудита»;
- составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствие 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, сравниваемой и понятной;
- обеспечивает ли финансовая отчетность адекватное раскрытие данных таким способом, чтобы быть понятным влияние существенных операций и событий на финансовую отчетность;
- является ли надлежащей терминология, которая используется в финансовой отчетности, включая название каждого финансового отчета;
- правильно 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 соответствие с выбранной концептуальной основой отчетности, следует задокументировать в виде опросных листов и письменных пояснений руководства.

Таким образом, профессиональный скептицизм, является критически важным компонентом любой аудиторской проверки, поскольку он так или иначе влияет на любой аспект аудиторского суждения. Качественный аудит без него невозможен. Требуется четко установить алгоритм действий, которые необходимо предпринять проверяющим аудиторам для обеспечения необходимой доли «скептицизма» в зависимости от ситуации.

На основании вышеизложенного, можно сформулировать основные выводы проведенного исследования:

1. Установлены важность и актуальность вопросов профессионального скептицизма как составной компетенции аудитора, особенно для надзорных органов аудита.
2. Выяснен исторический генезис скептицизма, а также основные дефиниции понятия.
3. Выявлены внутренние и внешние факторы, влияющие на профессиональный скептицизм аудитора, с целью активизации данной компетенции в практике аудита.
4. Установлены основные позиции аудиторского вывода (мнения) относительно которых аудитор должен проявить профессиональный скептицизм на завершающем этапе проверки.

Дальнейшему исследованию подлежат вопросы документирования профессионального скептицизма аудитора как наиболее проблемный аспект аудиторской практики.

Литература

1. Аудиторский словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др. / В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
2. APB в очередной раз подчеркнул важность профессионального скептицизма аудиторов // GAAP.RU. – 2010. – 5 августа / [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru/news/51921>.
3. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація [монографія] / В.П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008 – 456 с.
4. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Дорош Н.І. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.
5. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної Федерації Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. – Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 123 с.
6. Кондрашов В.А. Новейший философский словарь / В.А. Кондрашов, Д.А. Чекалов, В.Н. Копорулина; подбощ. Ред. А.П. Ярещенко. – Изд. 2-е. – Ростов-н/Д.: Феникс, 2006. – 672 с.
7. Малый бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2001. – 1088 с.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг – К.: Аудиторська палата України, 2010. – 1027 с.
9. Пантелеєв В. Словник бухгалтера та аудитора / В. Пантелеєв, О. Сніжко / ред. Я. Кавторєва. – Х.: Фактор, 2009. – 352 с.
10. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія / Петрик О.А. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
11. PCAOB напомним аудиторам о важности профессионального скептицизма // GAAP.RU. – 2012. – 12 декабря / [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://gaap.ru/news/131804/>.
12. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія / Н.М. Проскуріна. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.
13. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О.Ю. Редько. – К.: ДП Інформ-аналіт. агентство, 2008. – 493 с.
14. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон : [пер. с англ]. – М.: KPMG, АФ «Контакт», 1993. – 496 с.
15. Словарь аудитора и бухгалтера / Лозовский Л.Ш. и др. – М.: Основа, 2003. – 326 с.
16. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика: монографія / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2011. – 392 с.
17. Шеремет А.Д. Аудит: учеб / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц.- 5-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 448 с.
18. Handbook of International education pronouncements/ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf>.
19. Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements / [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://hghltd.yandex.net/yandbtm?text=Professional%20Skepticism>.