

УДК 336.6

## **АСПЕКТЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА В МСА 700**

**И.М. Пожарицкая**

Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского

E-mail: iryna1106@rambler.ru

На основе изучения международных стандартов аудита и Международной концептуальной основы заданий по предоставлению уверенности определена роль суждения аудитора в процессе формирования и представления заключения по финансовой отчетности. Раскрыт состав профессионального суждения аудитора в МСА 700. Рассмотрены предметные области применения профессионального суждения аудитора относительно риска мошенничества, процедур оценки риска существенного искажения. Приведены примеры документирования процесса суждения аудитора по отдельным профессиональным вопросам.

*Ключевые слова:* профессиональное суждение аудитора, стандарты аудита, аудиторское заключение, процедуры оценки риска, риск существенного искажения.

## **ASPECTS OF PROFESSIONAL JUDGMENT OF AUDITOR IN MCA 700**

**I.M. Pozharitskaya**

V.I. Vernadsky Crimean Federal University

E-mail: iryna1106@rambler.ru

The role of judgment of an auditor in the process of forming and presentation of a conclusion on financial accounting is defined on the basis of research of the International Standards on Auditing and the International conceptual basis of tasks regarding provision of assurance. The content of the professional judgment of an auditor in MCA 700 is revealed. Topical areas of application of the professional judgment of an auditor regarding fraud risk, procedures of assessment of risk of material misstatement are considered. Examples of documentation of the process of audit judgment with regard to single professional questions are given.

*Key words:* professional judgment of auditor, standards of audit, audit conclusion, procedures of assessment of risk, risk of material misstatement.

Аудитор постоянно в ходе проверки финансовой отчетности применяет профессиональное суждение, и в первую очередь, это касается выбора аудиторских процедур, на что прямо указывается в аудиторском заключении. К сожалению, данный аспект применения профессионального суждения изучен недостаточно полно.

Исследованию отдельных вопросов профессионального суждения аудитора посвящены труды российских ученых: М.А. Азарской [1], П.П. Баранова [2, 3], Е.М. Гутцайт [4], Т.А. Демидовой [5], Б.Д. Дивинского [6], С.В. Панковой, Е.В. Саталкиной [7], А.А. Шапошникова, Т.В. Синициной [9]. Следует отметить, что, в опубликованных статьях подавляющее большинство авторов не раскрывают требования международных стандартов аудита к профессиональному суждению.

Научное исследование выполняется в соответствии с планом научно-исследовательских работ кафедры учета и аудита Крымского федерального университета по теме «Учет, анализ и аудит в системе управления предпринимательской деятельностью: методология и организация». В рамках научно-исследовательской работы исследуются концептуальные основы профессионального суждения и мнения аудитора, их теоретико-методологические и организационные аспекты, отдельные результаты опубликованы в монографии [8].

Главной целью статьи является исследование применения профессионального суждения аудитора в контексте международных стандартов аудита, посвященных аудиторскому заключению.

В МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности» есть только одна ссылка на применение профессионального суждения аудитора по выбору процедур для оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие мошенничества или ошибок [10, п. 31(б)]. Именно это выражение рекомендуется использовать аудиторам во всех примерах формулировки аудиторских заключений.

В тексте ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» отсутствуют ссылки на применение профессионального суждения, однако в примерах аудиторских заключений, обязательных к применению, присутствует фраза: «...Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок...» [11].

Таким образом, предмет профессионального суждения в МСА 700 имеет многослойный состав, так как аудитор должен выбрать и выполнить ряд процедур по выявлению мошенничества (или ошибок) как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне утверждений и идентифицировать другие риски существенного искажения с помощью процедур (рис. 1).

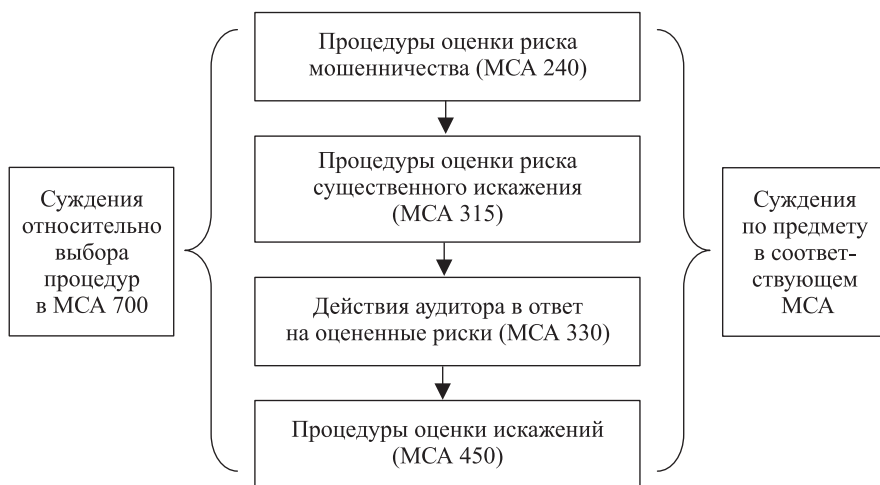


Рис. 1. Состав профессионального суждения аудитора в МСА 700

Однако, как сказано в п. 5 МСА 315, процедуры оценки рисков существенного искажения не дают достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых основывается мнение аудитора [13].

Аудитор в ответ на идентифицированные риски существенного искажения определяет аудиторские процедуры по существу (тесты деталей и/или аналитические процедуры по существу) и/или тесты средств контроля.

В свою очередь, с помощью соответствующих процедур аудитор должен оценить влияние на финансовую отчетность идентифицированных и неисправленных искажений, в отношении которых делается вывод о типе аудиторского мнения (модифицированного или немодифицированного).

Значит, по каждому набору процедур в соответствующем стандарте аудитор должен применить также профессиональное суждение. Поэтому этот процесс можно назвать итеративным, т.е. таким, который последовательно увеличивает и проверяет достижение искомого результата.

Докажем сформулированную гипотезу относительно применения профессионального суждения аудитора на каждом этапе выбора аудиторских процедур для сбора аудиторских доказательств по соответствующему критерию для формирования мнения в аудиторском заключении.

МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» определяет большой перечень предметов профессионального суждения (рис. 2). Так, в МСА 240 отмечено, что аудитору трудно определить, вызваны ли искажения в предмете суждения мошенничеством или ошибкой. Поэтому он должен проявить профессиональный скептицизм и весь свой опыт и знание, чтобы идентифицировать факторы риска и тип аудиторских процедур относительно выявления мошенничества [12].

Группировка предметов профессионального суждения относительно риска мошенничества поможет аудитору определить главные направления

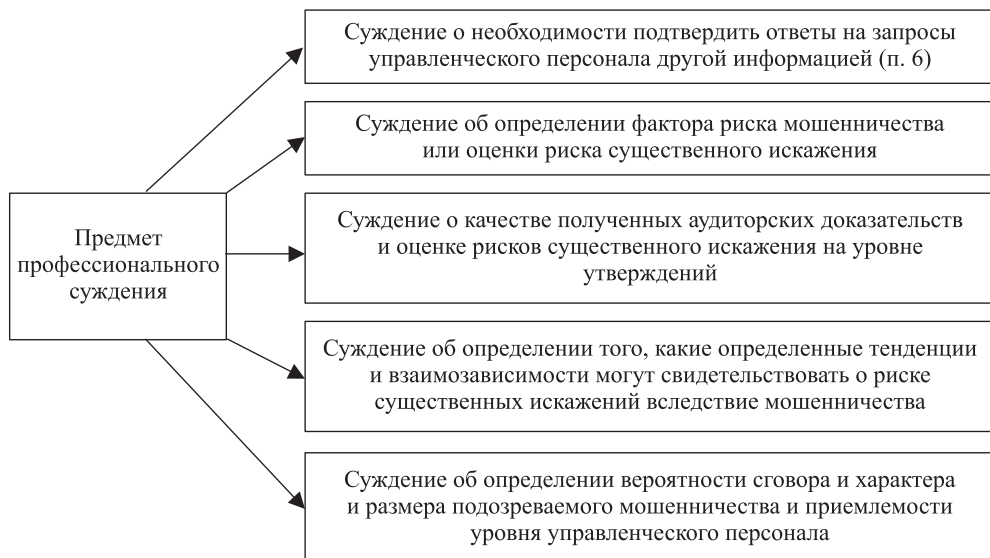


Рис. 2. Предмет профессионального суждения относительно риска мошенничества по МСА 240. Источник: сгруппировано на основании [12]

действий, которые следует выполнить и задокументировать для подтверждения суждения согласно МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности».

Примеры документирования процесса профессионального суждения по выявлению фактора риска мошенничества приведены в табл. 1.

Таблица 1

**Пример процесса профессионального суждения по фактору риска мошенничества (фрагмент)**

| Элемент процесса                                    | Сущность                                                                                                                                                                                             | Комментарий                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Предмет суждения                                    | Определение фактора риска мошенничества, связанного с искажением вследствие ложной финансовой отчетности                                                                                             | МСА 240 выделяет такие факторы: мотив/давление; возможность; отношение/логическое обоснование                     |
| Характер неопределенности                           | Разнообразный характер операций предприятия                                                                                                                                                          | Различные сферы деятельности дают возможность для манипулирования и составления ложной финансовой отчетности      |
| Рабочая гипотеза                                    | Фактор риска мошенничества – возможность                                                                                                                                                             |                                                                                                                   |
| Факторы и обстоятельства для осуществления суждения | Значительные операции со связанными сторонами, значительные и необычные сделки на конец года, значительные операции с дочерними предприятиями в юрисдикциях стран с льготным режимом налогообложения | Существует сложная и нестабильная организационная структура и отсутствует система внутреннего контроля у субъекта |
| Процедуры для подтверждения гипотезы                | Проявление профессионального скептицизма, выявление факторов риска мошенничества, оценки рисков мошенничества, обсуждение группой аудита, действия аудитора в ответ (приложение 1 МСА 240)           | Разработка плана конкретных действий в ответ на определенный тип риска мошенничества                              |
| Формулирование суждения                             | Главные факторы риска мошенничества, связанные с искажением вследствие ложной финансовой отчетности – возможность и отношения                                                                        | Уточнение факторов риска мошенничества на основании проведенных процедур и собранных доказательств                |
| Оценка профессионального суждения                   | Это не противоречит фактам и обстоятельствам по предмету суждения                                                                                                                                    | Документирование процесса и результата суждения                                                                   |

Источник: разработка автора.

Поскольку нашим заданием является определение процесса профессионального суждения относительно профессиональных вопросов, поэтому мы не проводим подробное исследование вопросов мошенничества и действий в ответ на риски существенного искажения. Вопросы искажения финансовой отчетности в результате мошенничества освещены в трудах российских, украинских и зарубежных авторов.

Профессиональное суждение относительно МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений путем понимания субъекта ведения хозяйства и его среды» включает три группы предметов суждения:

понимание субъекта ведения хозяйства, риск существенного искажения и внутренний контроль (табл. 2). Определение значительного риска существенного искажения основывается на профессиональном суждении аудитора. Поэтому идентификация и оценка рисков как на уровне утверждения для классов операций, остатков на счетах и раскрытия информации, так и на уровне финансовой отчетности связана с суждением о понимании субъекта ведения хозяйства и его среды. Объем (глубина) такого понимания и система критериев при определении того, является ли полученное понимание достаточным для достижения цели аудита меньше, чем то, которым владеет управленческий персонал при осуществлении управления субъектом хозяйствования.

Таблица 2

**Вопросы профессионального суждения, регулируемые положениями МСА 315  
«Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение  
деятельности и окружения организации»**

| Пункты МСА   | Содержание                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| МСА 315 п.4  | По мнению аудитора, требует специального рассмотрения аудитором идентифицированный и оцененный риск существенного искажения, который является значительным риском                                                                                                             |
| МСА 315 п.12 | Аудитор должен получить понимание внутреннего контроля, уместного для аудита. Решение, является ли данная мера контроля отдельно или в сочетании с другими мерами значимыми для аудита, – вопросом профессионального суждения аудитора                                        |
| МСА 315 п.20 | Аудитор должен получить понимание мер контроля, уместных для аудита, которые по его суждениям, необходимо понимать для оценки рисков существенного искажения на уровне утверждений и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски                    |
| МСА 315 п.27 | В рамках оценки рисков аудитор должен установить, являются ли какие-либо из идентифицированных рисков, по суждению аудитора, значительными. При осуществлении такого суждения аудитор должен исключить влияние идентифицированных мер контроля, которые касаются такого риска |
| МСА 315 п.28 | Указан перечень факторов, которые должен проанализировать аудитор при вынесении суждения о том, какие риски являются значительными                                                                                                                                            |
| МСА 315 п.30 | По некоторым рискам аудитор может вынести суждение о невозможности или нецелесообразности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств только с помощью процедур проверки по существу                                                                         |
| МСА 315 A1   | Аудитор планирует аудит и осуществляет профессиональное суждение в ходе всего аудита для понимания системы критериев о субъекте хозяйствования и его среде                                                                                                                    |
| МСА 315 A3   | Аудитор использует профессиональное суждение для определения объема необходимого изучения организации                                                                                                                                                                         |
| МСА 315 A87  | Соответствие процесса оценки рисков организации сложившимся обстоятельствам является вопросом профессионального суждения                                                                                                                                                      |
| МСА 315 A98  | На суждение аудитора относительно мероприятия контроля влияет идентифицированный им риск, который может привести к существенному искажению ...                                                                                                                                |
| МСА 315 A121 | Необходимые суждения относительно рисков существенного искажения могут быть субъективными или сложными или потребовать предположений о влиянии будущих событий                                                                                                                |
| МСА 315 A144 | Способ документирования рисков существенного искажения определяется аудитором посредством осуществления профессионального суждения                                                                                                                                            |

Источник: сгруппировано на основании [13].

Важной составляющей, которая влияет на суждение относительно риска, является внедрение мероприятий контроля управленческим персоналом субъекта хозяйствования. Но аудитор должен критически оценивать эти мероприятия контроля из-за ограничений, связанных с ошибочным человеческим суждением, как указано в МСА 315 (A137, A143). Стандарты аудита требуют исключить влияние идентифицированных мероприятий контроля, которые касаются значительного риска, по мнению (суждению) аудитора.

Мы не ставим целью разрабатывать методику выявления и оценки рисков существенного искажения, которые включают бизнес-риск и риск системы внутреннего контроля. Наша цель – обратить внимание на то, что процесс оценки риска существенного искажения, а также документирование результатов планирования аудиторской проверки финансовой отчетности производится исключительно на основе профессионального суждения аудитора согласно МСА 315.

Пример документирования процесса осуществления профессионального суждения относительно рисков существенных искажений приведен в табл. 3.

Таблица 3

**Пример процесса профессионального суждения относительно риска существенного искажения (фрагмент)**

| Составляющая                                        | Суть                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Комментарий                                                                                    |
|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Предмет суждения                                    | Определение значительного уровня риска существенного искажения                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                |
| Характер неопределенности                           | Высокая неопределенность оценки риска искажения                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                |
| Рабочая гипотеза                                    | Риск существенного искажения по конкретным условиям не является значительным                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                |
| Факторы и обстоятельства для осуществления суждения | Связан ли риск с недавними значительными экономическими, учетными и другими обстоятельствами; или есть риск мошенничества; сложность операций; имеет ли отношение к значительным операциям со связанными сторонами; уровень субъективности при осуществлении оценки финансовой информации; необычные операции | Уточнение факторов риска искажения на основании проведенных процедур и собранных доказательств |
| Процедуры для подтверждения гипотезы                | Тестирование системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; оценка риска бизнеса и риска контроля                                                                                                                                                                                                       | Разработка плана конкретных действий в ответ на определенный тип риска искажения               |
| Формулировка суждения                               | Существует значительный риск существенного искажения, связанный со сложностью операций относительно консолидации отчетности                                                                                                                                                                                   |                                                                                                |
| Оценка профессионального суждения                   | Не противоречит фактам и обстоятельствам по предмету суждения                                                                                                                                                                                                                                                 | Документирование процесса и результата суждения                                                |

Источник: разработка автора.

МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» рассматривает аудиторские процедуры, которые аудитор должен разработать и выполнить в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне утверждений. Профессиональное суждение аудитора в этом процессе осуществляется относительно:

- доверия аудиторским доказательствам, полученным во время предыдущих аудитов и мероприятий контроля, а также длительностью времени между повторными тестированиями таких мероприятий;

- влияния выявленных искажений на оцененные риски существенного искажения;

- факторов, которые влияют на суждение аудитора в зависимости от того, какие аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими;

- формы и объема аудиторской документации от действий аудитора в ответ на оцененные риски [14].

В положениях МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» имеется ссылка на применение профессионального суждения аудитора во время определения искажения относительно сумм, классификаций, представления или раскрытия информации как необходимого условия подтверждения того, что финансовая отчетность подана достоверно, во всех существенных аспектах. То есть аудитор по своему усмотрению определяет, какие неисправленные искажения, взятые отдельно или в совокупности, существенно влияют на финансовую отчетность и являются основой для модификации аудиторского мнения [15].

Таким образом, на основании проведенного исследования была достигнута цель исследования, что позволяет сделать следующие выводы.

1. Доказана гипотеза о применении профессионального суждения аудитора на каждом этапе выбора аудиторских процедур для сбора аудиторских доказательств по соответствующему критерию для формирования мнения в аудиторском заключении.

2. Разработанная группировка предметов профессионального суждения согласно МСА 240, 315 поможет аудитору определить главные направления действий, которые следует выполнить и задокументировать для подтверждения суждения.

3. Особое внимание следует уделить аудитору при применении профессионального суждения для оценки выявленных искажений с целью модификации мнения в аудиторском заключении.

Дальнейшему изучению подлежат вопросы применения профессионального суждения аудитора при выборе типа модифицированного мнения в аудиторском заключении.

### Литература

1. *Азарская М.А.* Профессиональное суждение аудитора в системе контроля качества // Региональная экономика: теория и практика. 2009. № 42 (135). С. 32–38.
2. *Баранов П.П.* Методология и методика формирования профессионального суждения о существенности. Кемерово: Кузбассвуиздат, 2011. 257 с.
3. *Баранов П.П.* Дефиниция категории профессионального суждения в аудите: теоретический и прикладной аспекты // Аудитор. 2012. № 9. С. 167–175.

4. *Гутцайт Е.М.* Аудит и другие науки // Аудитор. 2010. № 10. С. 15–26.
5. *Демидова Т.А.* Документирование профессионального суждения аудитора // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 1. С. 208–211.
6. *Дивинский Б.Д.* Профессиональное суждение аудитора при определении уровня существенности // Аудитор. 1999. № 3. С. 19–24.
7. *Панкова С.В., Саталкина Е.В.* Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия // Международный бухучет. 2011. № 21. С. 10–15.
8. *Пожарицька І.М.* Професійне судження в аудиті: теорія та практика: монографія. Сімферополь: ВД «АРИАЛ», 2013. 356 с.
9. *Шапошников А.А., Сеницына Т.В.* Профессиональное суждение и его роль в аудите // Аудиторские ведомости. 2006. № 4. С. 3–9.
10. МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности». Официальный перевод на рус. яз. СРО «Российская коллегия аудиторов» // [Электронный ресурс] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.
11. ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности».
12. МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности». Официальный перевод на рус. яз. СРО «Российская коллегия аудиторов» // [Электронный ресурс] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.
13. МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений путем понимания субъекта ведения хозяйства и его среды». Официальный перевод на рус. яз. СРО «Российская коллегия аудиторов» // [Электронный ресурс] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.
14. МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам». Официальный перевод на рус. яз. СРО «Российская коллегия аудиторов» // [Электронный ресурс] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.
15. МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита». Официальный перевод на рус. яз. СРО «Российская коллегия аудиторов» // [Электронный ресурс] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.

### Bibliography

1. *Azarskaja M.A.* Professional'noe suzhdenie auditora v sisteme kontrolja kachestva // Regional'naja jekonomika: teorija i praktika. 2009. № 42 (135). P. 32–38.
2. *Baranov P.P.* Metodologija i metodika formirovanija professional'nogo suzhdenija o sushhestvennosti. Kemerovo: Kuzbassvuzizdat, 2011. 257 p.
3. *Baranov P.P.* Definicija kategorii professional'nogo suzhdenija v audite: teoreticheskij i prikladnoj aspekty // Auditor. 2012. № 9. P. 167–175.
4. *Gutcajt E.M.* Audit i drugie nauki // Auditor. 2010. № 10. P. 15–26.
5. *Demidova T.A.* Dokumentirovanie professional'nogo suzhdenija auditora // Audit i finansovyj analiz. 2010. № 1. P. 208–211.
6. *Divinskij B.D.* Professional'noe suzhdenie auditora pri opredelenii urovnja sushhestvennosti // Auditor. 1999. № 3. P. 19–24.
7. *Pankova S.V., Satalkina E.V.* Professional'noe suzhdenie buhgaltera i auditora: shodstva i razlichija // Mezhdunarodnyj buhuchet. 2011. № 21. P. 10–15.
8. *Pozharic'ka I.M.* Profesijne sudzhennja v auditі: teorija ta praktika: monografija. Simferopol': VD «ARIAL», 2013. 356 p.
9. *Shaposhnikov A.A., Sinicyna T.V.* Professional'noe suzhdenie i ego rol' v audite // Auditorskie vedomosti. 2006. № 4. P. 3–9.
10. MSA 700 «Formirovanie i predstavlenie zakljuchenija po finansovoj otchetnosti». Oficial'nyj perevod na rus. jaz. SRO «Rossijskaja kollegija auditorov» // [Jelektronnyj resurs] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>
11. FSAD 1/2010 «Auditorskoe zakljuchenie o buhgalterskoj (finansovoj) otchetnosti i formirovanie mnenija o ee dostovernosti».

12. MSA 240 «Objazannosti auditora v sluchae vyjavenija moshennichestva v hode audita finansovoj otchetnosti». Oficial'nyj perevod na rus. jaz. SRO «Rossijskaja kollegija auditorov» // [Jelektronnyj resurs] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.
13. MSA 315 «Identifikacija i ocenka riskov sushhestvennyh iskazhenij putem ponimaniya sub#ekta vedenija hozjajstva i ego sredy». Oficial'nyj perevod na rus. jaz. SRO «Rossijskaja kollegija auditorov» // [Jelektronnyj resurs] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.
14. MSA 330 «Auditorskie meroprijatija po protivodejstvu vyjavlennym riskam». Oficial'nyj perevod na rus. jaz. SRO «Rossijskaja kollegija auditorov» // [Jelektronnyj resurs] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.
15. MSA 450 «Ocenka iskazhenij, vyjavlennyh v hode audita». Oficial'nyj perevod na rus. jaz. SRO «Rossijskaja kollegija auditorov» // [Jelektronnyj resurs] URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.