

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ СКЕПТИЦИЗМ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Предисловие от председателя Совета по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB)

Общественность придает особое значение независимому аудиту финансовой отчетности, поскольку он увеличивает степень доверия финансовой отчетности со стороны целевых пользователей. Характерными чертами высококачественного аудита являются выражение аудитором профессионального суждения и, что важно, образ мышления, включающий профессиональный скептицизм, в ходе планирования и проведения аудита.

Необходимость в профессиональном скептицизме при проведении аудита невозможно переоценить. Профессиональный скептицизм очень важен, поскольку, помогает усиливать способность аудитора определять и реагировать на условия, которые могут указывать на возможное искажение. Он включает критическую оценку аудиторских доказательств, а также означает готовность к тому, что аудиторские доказательства могут противоречить другим аудиторским доказательствам или ставить под вопрос достоверность информации, полученной от руководства и лиц, наделенных управленческими функциями. Такая критическая оценка необходима аудиторам для составления соответствующих выводов.

В Международных стандартах аудита (МСА) IAASB признается решающее значение профессионального скептицизма. Тем не менее, принятие и применение скептического образа мышления связаны, прежде всего, с личной и профессиональной ответственностью, которую *принимает на себя* каждый аудитор. Это является неотъемлемой частью квалификации аудитора, тесно взаимосвязан с фундаментальными понятиями независимости и профессионального суждения аудитора и способствует улучшению качества аудита.

На профессиональный скептицизм также влияют личные поведенческие черты, включая мотивацию и компетентность. Таким образом, большое значение имеют образование, подготовка и опыт аудитора. Следовательно, сами аудиторские фирмы играют важную роль в культивировании скептического образа мышления у аудиторов. Сюда относятся разработка и выполнение правил и процедур, которые помогут создать внутреннее осознание крайней необходимости скептицизма при выполнении аудиторских заданий.

В настоящее время представление финансовой отчетности направлено больше на информацию, относящуюся к пользователям. В результате, в решениях руководства в отношении учета и отчетности

прослеживаются личные суждения и высокая степень субъективности (к примеру, в отношении измерений справедливой стоимости). Кроме того, сегодня многие организации сталкиваются с тяжелыми экономическими условиями, которые приводят к возникновению необычных проблем в области представления финансовой отчетности и аудита. Такие обстоятельства усиливают важность профессионального скептицизма для аудиторов, особенно в случае представления сложной или крайне субъективной финансовой отчетности.

В результате мирового финансового кризиса 2008–2009 гг. в последних отчетах в отношении аудиторских проверок в различных юрисдикциях были выделены области, такие как справедливая стоимость, операции между связанными сторонами и оценка непрерывности деятельности, в которых, по мнению регулятивных и надзорных органов, аудиторы должны более убедительно демонстрировать профессиональный скептицизм. Поэтому, в общественных интересах необходимо вновь акцентировать для аудиторов и других лиц, что профессиональный скептицизм должен играть важную роль при проведении аудита финансовой отчетности. Для этой цели были разработаны прилагаемые Вопросы и Ответы IAASB.

Следующие Вопросы и Ответы уделяют особое внимание аспектам МСА и стандартам контроля качества IAASB, связанным с надлежащим пониманием и применением профессионального скептицизма в ходе проведения аудита финансовой отчетности. Я полагаю, что данные Вопросы и Ответы окажутся полезными для фирм и аудиторов организаций всех размеров. Они также могут пригодиться пользователям финансовой отчетности, в частности, лицам, наделенным управленческими функциями, а также регуляторам и надзорным органам, в их стремлении подвергнуть сомнению и оспорить применение профессионального скептицизма при проведении аудита.



Профессор Арнольд Шильдер, председатель IAASB

Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) (www.iaasb.org) разрабатывает стандарты и руководства по аудиту и подтверждению достоверности информации, используемые всеми профессиональными бухгалтерами, в ходе процесса установления стандартов совместно с Советом по надзору за общественными интересами, который осуществляет надзор за деятельностью IAASB, и Консультативной группой IAASB, обеспечивающей соблюдение общественных интересов при разработке стандартов и руководств.

Целью IAASB является служение общественным интересам путем установления высококачественных стандартов аудита, подтверждения достоверности информации и других связанных стандартов и способствования сближению международных и национальных стандартов аудита и подтверждения достоверности информации, тем самым повышая качество и соответствие практики во всем мире и укрепляя общественное доверие к профессии, связанной с аудитом и подтверждением достоверности информации.

Структуры и процессы, поддерживающие деятельность IAASB, обеспечены Международной федерацией бухгалтеров (МФБ).

Задачей Международной федерации бухгалтеров (МФБ) является служение общественным интересам путем содействия в разработке, принятии и выполнении высококачественных международных стандартов и руководств; содействие в развитии сильных профессиональных бухгалтерских организаций и бухгалтерских фирм, и высококачественной деятельности профессиональных бухгалтеров; повышения значимости профессиональных бухгалтеров во всем мире; освещения вопросов, касающихся общественных интересов, когда это позволяет компетенция бухгалтеров.

Международные стандарты аудита, Международные стандарты по заданиям по выражению уверенности, Международные стандарты по обзорным проверкам, Международные стандарты по сопутствующим услугам, Международные стандарты контроля качества, Примечания по международной аудиторской практике, Проекты стандартов, Консультационные статьи и другие документы IAASB публикует МФБ, которой также принадлежит авторское право на все документы.

IAASB и МФБ не принимают на себя ответственность за ущерб, причиненный любому лицу, которое действует или воздерживается от действий, основываясь на материалах, содержащихся в настоящем документе, независимо от того, был ли такой ущерб причинен вследствие небрежности или иным образом.

Логотип IAASB, «Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации», «IAASB», «Международный стандарт аудита», «МСА», «Международный стандарт по заданиям по подтверждению достоверности информации», «ISAE», «Международные стандарты по обзорным проверкам», «ISRE», «Международные стандарты по сопутствующим услугам», «ISRS», «Международные стандарты контроля качества», «МСКК», «Примечание по международной аудиторской практике», «IAPN», логотип МФБ, «Международная федерация бухгалтеров» и «МФБ» являются фирменными знаками МФБ.

Авторское право © (февраль 2012 года) принадлежит Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Используется с разрешения МФБ. Для получения разрешения на воспроизведение, хранения, передачи или другого схожего применения этого документа свяжитесь с Permissions@ifac.org. Эта публикация была переведена Коллегией аудиторов (Республика Казахстан). МФБ не несет ответственности за точность и полноту перевода или за действия, которые могут возникнуть при использовании этого перевода.

Настоящие Вопросы и Ответы были разработаны Советом по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB). Данный документ не дополняет и не отменяет Международные стандарты аудита (МСА) или Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1,¹ которые являются официальными документами. Ознакомление с настоящими Вопросами и Ответами не заменяет необходимость ознакомления с указанными стандартами. Вопросы и Ответы не являются исчерпывающими², ссылки на соответствующие стандарты будут указываться по тексту. Настоящий документ не представляет собой обязательное или официальное заявление IAASB.

Вопросы и ответы

В1. *Что такое профессиональный скептицизм?*

МСА определяют профессиональный скептицизм 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»³. Это требует от аудитора планировать и проводить аудиторскую проверку с должным профессиональным скептицизмом, допуская возможность существования обстоятельств, при которых финансовая отчетность будет существенно искажена⁴.

Как и в случае с другими фундаментальными понятиями в области аудита, довольно сложно в одном определении выразить полное значение профессионального скептицизма. Более того, не существует единого способа, с помощью которого можно проиллюстрировать профессиональный скептицизм. Тем не менее, в определении МСА описаны важные составляющие, которые помогают понять значение профессионального скептицизма.

В качестве подхода, профессиональный скептицизм представляет собой, главным образом, образ мышления. Скептический образ мышления заставляет аудитора сомневаться при рассмотрении информации и при формировании выводов. В этом отношении, профессиональный скептицизм неразрывно связан с фундаментальными этическими принципами объективности и независимости аудитора⁵. Независимость позволяет аудитору действовать честно, объективно и с должным профессиональным скептицизмом⁶.

Профессиональный скептицизм также включает настороженность в отношении, к примеру, аудиторских доказательств, которые противоречат другим полученным аудиторским доказательствам, или информации, которая ставит под сомнение надежность документов, или ответов на запросы, используемых в качестве аудиторских доказательств. Кроме того, он включает настороженность в

¹ МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, осуществляющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»

² Несмотря на упоминание определенных требований МСА и МСКК 1 и применение других пояснительных материалов, в настоящем документе не приводятся все положения МСА и МСКК 1, касающиеся ответственности аудитора, связанной с планированием и проведением аудита с должным профессиональным скептицизмом.

³ МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13(1)

⁴ пункт 15 МСА 200

⁵ В пункте 290.6 Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Комитета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс IESBA) поясняется, что независимость включает в себя как независимость суждения, так и независимость в поведении. Независимость суждения – это состояние ума, которое позволяет выражать мнение, не зависящее от постороннего влияния, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет человеку действовать честно, объективно и с профессиональным скептицизмом.

⁶ пункт А1 МСА 200

отношении условий, которые могут свидетельствовать о возможном мошенничестве, и обстоятельств, которые предполагают необходимость проведения процедур аудита в дополнение к тем, что указаны в МСА⁷.

Профессиональный скептицизм также включает критический анализ аудиторских доказательств, к которым относятся как информация, подтверждающая утверждения руководства, так и любая информация, противоречащая таким утверждениям. Применять профессиональный скептицизм в этом случае означает подвергать сомнению и рассматривать достаточность и соответствие аудиторских доказательств, полученных в свете определенных обстоятельств как, например, наличия факторов риска потерь от мошенничества и когда единственным подтверждающим доказательством является отдельный документ на существенную сумму, указанную в финансовой отчетности. В случае сомнений в достоверности информации или признаков возможного мошенничества⁸, МСА требуют, чтобы аудитор дополнительно изучил и определил, какие изменения или дополнения процедур аудита необходимы для решения вопроса⁹. Сами по себе проблемы, связанные со сложностью, временем или стоимостью, не являются достаточным основанием для пренебрежения процедурой аудита, для которой не существует альтернативы, или удовлетвориться менее убедительными аудиторскими доказательствами¹⁰.

Поскольку аудитор не может пренебрегать прошлым опытом работы с руководством и лицами, наделенными управленческими функциями, убежденность в их честности не освобождает аудитора от необходимости относиться к их утверждениям с должным профессиональным скептицизмом или принимать убедительные аудиторские доказательства при разумном подтверждении достоверности информации¹¹.

B2. Почему профессиональный скептицизм важен при проведении аудита финансовой отчетности?

Профессиональный скептицизм играет принципиально важную роль при проведении аудита и является неотъемлемой частью квалификации аудитора¹². Профессиональный скептицизм тесно связан с профессиональным суждением¹³. Эти аспекты существенны для надлежащего проведения аудита и являются ключевыми параметрами *качества аудита*. Профессиональный скептицизм помогает надлежащему принятию аудитором профессионального суждения, в частности, в отношении решений, касающихся, к примеру, следующего:

- Характер, время проведения и объем процедур аудита, которые необходимо выполнить.
- Получение достаточных аудиторских доказательств и необходимость в дополнительных действиях, которые требуются для достижения целей МСА.
- Оценка суждений руководства при применении принятых стандартов финансовой отчетности организации.

⁷ пункт A18 МСА 200

⁸ пункт A20 МСА 200

⁹ пункт 11 МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», пункт 13, и МСА 500 «Аудиторские доказательства»

¹⁰ пункт A48 МСА 200

¹¹ пункт A22 МСА 200

¹² В частности, в пункте 42 Международного стандарта образования 8 «Требования к компетенции профессиональных аудиторов» Комитета по международным образовательным стандартам в области бухгалтерского учета, требует, чтобы требования к квалификации в рамках программы образования и развития для профессиональных аудиторов включали, помимо всего прочего, развитие профессиональных умений и навыков на повышенном уровне. Такие умения и навыки включают применение соответствующих стандартов и руководств по аудиту; оценку применения соответствующих стандартов предоставления финансовой отчетности; демонстрацию способностей к исследованию, абстрактному логическому мышлению и критическому анализу; проявление профессионального скептицизма; применение профессионального суждения; и выявление и разрешение конфликтов.

¹³ Пункт 13 (к) МСА 200 определяет профессиональное суждение как «использование соответствующей подготовки, знаний и опыта (в контексте, предусмотренном аудиторскими, бухгалтерскими и этическими стандартами) при принятии обоснованных решений о порядке действий, уместных в условиях выполняемого аудиторского задания».

- Составление выводов на основании полученных аудиторских доказательств, к примеру, оценки обоснованности оценок руководства при составлении финансовой отчетности¹⁴.

Применение профессионального скептицизма увеличивает эффективность процедуры аудита и ее выполнения и уменьшает возможность того, что аудитор может выбрать неподходящую процедуру аудита, неправильно использовать подходящую процедуру аудита или неверно истолковать результаты аудита¹⁵.

В3. Что могут сделать аудиторские фирмы и аудиторы в целях повышения осведомленности о важности профессионального скептицизма и его применения?

На профессиональный скептицизм влияют личные поведенческие черты (т.е., отношение и моральные ценности), а также уровень компетентности (т.е., знания) лица, проводящего аудит. На эти черты, в свою очередь, влияют образование, подготовка и опыт. На профессиональный скептицизм внутри аудиторской команды оказывают влияние действия руководства фирмы и руководителя аудиторской проверки, а также культурная и деловая среда, в которой фирма осуществляет свою деятельность. В МСА и МСКК 1 содержатся требования и указания, призванные помочь в создании среды, как на уровне фирмы, так и на уровне аудиторской проверки, в которой аудитор может применять соответствующий профессиональный скептицизм.

На уровне фирмы

Руководство фирмы и примеры, которые она подает, оказывают значительное влияние на культуру внутри фирмы¹⁶. В соответствии с этим, «главенствующий настрой» и постоянное укрепление важности профессионального скептицизма для выполнения аудиторских заданий оказывают существенное влияние на поведение лица.

К возможностям, которые позволяют фирме формировать ожидания в отношении профессионального скептицизма и подчеркивать его важность, относятся, к примеру, следующие:

- Установление правил и процедур, призванных способствовать развитию внутренней культуры, при которой признается важность качества при выполнении заданий¹⁷.
- Продвижение внутренней культуры, ориентированной на качество, путем принятия четких, последовательных и повторяющихся действий и заданий на всех уровнях руководства фирмы. Информацию об этом можно передавать, помимо прочего, посредством учебных семинаров, собраний, официального или неофициального диалога, заявлений о целях, информационных бюллетеней или информационных памяток. Такие действия и задания способствуют созданию культуры, при которой признается и вознаграждается высококачественная работа. Они могут быть включены, например, в состав внутренней документации фирмы и учебных материалов, в процедуры аттестации партнеров и сотрудников с тем, чтобы они могли поддерживать и

¹⁴ См. пункт A23 МСА 200

¹⁵ См. пункт A43 МСА 200

¹⁶ пункт A4 МСКК 1

¹⁷ пункт 18 МСКК 1

укреплять позицию фирмы в отношении качества и достижения связанных с ним целей на практике¹⁸.

- Установление правил и процедур, призванных обеспечить фирму уверенностью в том, что она располагает достаточным количеством сотрудников, обладающих необходимой компетентностью, способностями и ориентацией на этические принципы¹⁹. В этом отношении, создать внутреннюю культуру, основанную на качестве, можно посредством установления правил и процедур, направленных на выполнение, оценку, возмещение и продвижение (включая системы материального поощрения), которые обеспечивают должное признание и вознаграждение за развитие и поддержание компетентности²⁰.
- Разработка и реализация внутренних учебных программ и программ повышения квалификации для всех сотрудников фирмы. Этого можно достичь, например, посредством практики, производственного обучения, наставничества со стороны более опытного персонала (к примеру, других членов аудиторской команды) и независимого образования. Следует отметить, что компетентность сотрудников фирмы зависит, в значительной степени, от соответствующего уровня непрерывного профессионального развития²¹.

На уровне аудиторской проверки

На уровне аудиторской проверки руководитель аудиторской проверки должен брать на себя ответственность за общее качество каждой аудиторской проверки, руководителем которой он назначен²². В действиях руководителя аудиторской проверки и соответствующих заданиях, направляемых другим членам аудиторской команды, подчеркивается существенность качества при выполнении аудиторских заданий и важность для качества аудита, например, способности аудиторской команды поднимать вопросы, не опасаясь ответных действий, и при составлении аудиторских заключений, уместных в данных обстоятельствах²³.

Идеальная возможность подчеркнуть важность применения профессионального скептицизма в ходе аудита возникает во время обсуждения руководителем аудиторской проверки и другими ключевыми членами аудиторской команды подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению. Данное обсуждение включает применение действующих принципов финансовой отчетности к фактам и обстоятельствам организации, и придает особое значение тому, каким образом и где финансовая отчетность может быть подвержена существенному искажению в результате мошенничества, включая то, каким образом может быть совершено мошенничество (не принимая во внимание убеждения членов аудиторской команды в честности руководства и лиц, наделенных управленческими функциями). Данное обсуждение также представляет собой платформу, на основании которой члены аудиторской команды сообщают и делятся новой информацией, которая может повлиять на оценки степени риска или выполняемые процедуры аудита²⁴.

Дополнительные возможности для руководителя аудиторской проверки в формировании ожиданий в отношении профессионального скептицизма и подчеркивании его важности возникают, к примеру, при принятии ответственности за:

¹⁸ См. пункт А4 МСКК 1

¹⁹ См. пункт 29 МСКК 1

²⁰ См. пункты А5 и А25–А28 МСКК 1

²¹ См. пункты 29 и А25–А26 МСКК 1

²² пункт 8 МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»

²³ См. пункт А3 МСА 220

²⁴ См. пункты 10 и А14 МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» и пункт 15 МСА 240

- Направление, надзор и выполнение аудиторского задания²⁵.
- Анализ выполненной работы. В этом отношении, руководитель аудиторской проверки, в частности, обладает обширными знаниями и опытом, которыми он может поделиться с менее опытными членами команды, чтобы помочь им выработать критический и скептический образ мышления посредством анализа, помимо всего прочего, критических аспектов суждения и значительных рисков. Своевременный анализ также позволяет решить существенные вопросы (например, критические аспекты суждения, особенно те, что связаны со сложными и спорными вопросами, выявленными в ходе выполнения задания) не позднее даты аудиторского заключения²⁶.
- Аудиторскую команду, которая обращается за соответствующей консультацией по поводу сложных или спорных вопросов, и выполнение решений, принятых в результате таких консультаций²⁷.

Несмотря на то, что деятельность, осуществляемая на уровне фирмы или аудиторской проверки, способствует формированию образа мышления, основанного на профессиональном скептицизме, за поддержание ориентации на профессиональный скептицизм отвечает каждый аудитор в отдельности. Как и профессиональное суждение, профессиональный скептицизм следует применять на всем протяжении проведения аудиторской проверки.

Применение профессионального скептицизма на всем протяжении проведения аудиторской проверки позволяет аудитору снизить риски, связанные с упущением необычных обстоятельств, чрезмерным обобщением при составлении выводов на основании аудиторских наблюдений или использованием неприемлемых допущений при определении характера, времени проведения и объема процедур аудита и оценки его результатов²⁸.

В4. На каком этапе аудита необходимо применение профессионального скептицизма?

Профессиональный скептицизм уместен и необходим на всем протяжении проведения аудиторской проверки, даже если об этом не упоминается в каждом МСА²⁹. Например:

- Принятие задания – К примеру, при рассмотрении вопросов, связанных с честностью главных владельцев и руководителей³⁰.
- Определение и оценка рисков существенного искажения – к примеру:
 - При выполнении процедур оценки рисков (включая обсуждение аудиторской командой подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению, как описано в ВЗ выше).
 - При проверке выполненной аудитором оценки рисков существенного искажения и изменения в соответствии с ней дальнейших запланированных процедур аудита. Например, в результате получения новой информации, противоречащей аудиторским доказательствам, на которых была изначально основана оценка аудитора, или сомнений в отношении изменения обстоятельств, новой информации или изменения понимания

²⁵ См. пункт 15 МСА 220

²⁶ См. пункты 16 и А18 МСА 220

²⁷ пункт 18 МСА 220

²⁸ пункт А19 МСА 200

²⁹ См. пункт А69 МСА 200

³⁰ пункт А8 МСА 220

аудитором организации и ее деятельности в результате выполнения дальнейших процедур аудита³¹.

- Проектирование характера, времени выполнения и объема дальнейших процедур аудита, предусматривающих реагирование на оцененные риски существенного искажения, и оценка аудиторских доказательств – к примеру:
 - При рассмотрении, в случае повышенных рисков, необходимости увеличения количества доказательств или получения более уместных или надежных доказательств, например, посредством придания особого значения получению доказательств третьих лиц или получению подкрепляющих доказательств от ряда независимых источников³².
 - При проектировании и выполнении независимых аналитических процедур, включая оценку надежности данных, на основании которых аудитор формирует свои ожидания, и при выявлении и изучении отклонений или закономерностей, несоответствующих другой релевантной информации или значительно отличающихся от ожидаемых значений³³. Ожидания аудитора играют важную роль при оценке результатов выполнения аналитических процедур и оспаривании объяснений руководства, касающихся отклонений от ожидаемых результатов.
 - При таких обстоятельствах, когда руководство не позволяет аудитору направить запрос³⁴.
- Составление мнения о том, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применением принципов финансовой отчетности – к примеру:
 - При составлении выводов о получении разумного подтверждения достоверности информации и получении достаточных аудиторских доказательств для подкрепления таких выводов³⁵.
 - При рассмотрении предпосылок для заключения, когда аудитор не может собрать необходимые аудиторские доказательства³⁶.
 - При оценке обеспечения объективного представления финансовой отчетности, составленной в соответствии с принципами объективного представления, учитывая как (i) общее представление, структуру и содержание финансовой отчетности, так и то, (ii) представлены ли в финансовой отчетности, включая соответствующие примечания, основные сделки и события в целях обеспечения объективного представления³⁷.

V5. Каким образом профессиональный скептицизм связан с обязанностями аудитора в отношении мошенничества?

Исходя из характеристики мошенничества с учетом того, что мошенничество может включать сложные и тщательно организованные схемы его укрытия или может быть связано со сговором, профессиональный скептицизм аудитора особенно важен при рассмотрении рисков существенного искажения вследствие мошенничества.

МСА 240 придает особое значение профессиональному скептицизму. Помимо всего прочего, он включает в себя требования, касающиеся, в частности, необходимость применения профессионального скептицизма на всем протяжении проведения аудита, признания возможности наличия существенного

³¹См. пункт 31 МСА 315 и пункты 12 и А13 МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»

³²См. пункты 7 и А19 МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам»

³³См. пункты 5 и 7 МСА 520 «Аналитические процедуры»

³⁴См. пункт 8 МСА 505 «Подтверждения из внешних источников»

³⁵См. пункт 11 МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности»

³⁶См. пункт А124 МСА 540 «Аудит бухгалтерских оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации»

³⁷См. пункт 14 МСА 700

искажения вследствие мошенничества, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности руководства и лиц, наделенных управленческими функциями, организации³⁸. Также аудитор должен навести дополнительные справки, когда условия, выявленные в ходе аудита, заставляют аудитора предполагать, что документ не является подлинным или что условия, указанные в документе, были изменены, но о таких изменениях не было сообщено аудитору³⁹.

В МСА 240 отмечено, что применение профессионального скептицизма при проведении аудита предусматривает постоянные сомнения в отношении того, могут ли информация и аудиторские доказательства, полученные аудитором, свидетельствовать о наличии существенного искажения вследствие мошенничества. Сюда относится рассмотрение достоверности информации, которая используется в качестве аудиторских доказательств, и, в соответствующих случаях, контроль над ее составлением и хранением⁴⁰. В МСА 240 также признается, что процедуры аудита, эффективные при определении ошибки, могут не быть столь эффективными при выявлении мошенничества. В соответствии с этим, разработаны требования МСА 240, чтобы помочь аудитору при выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие мошенничества и при планировании необходимых процедур⁴¹.

В некоторых случаях МСА требуют от аудитора выдвигать предположения о рисках, связанных с мошенничеством, оценке рисков существенного искажения, или указывать процедуры, которые необходимо выполнить. Это требуется в целях признания важности профессионального скептицизма в областях, наиболее подверженных искажению, включая искажение вследствие мошенничества. Примером может служить требуемое предположение о наличии рисков, связанных с мошенничеством, при признании доходов⁴², отношение руководства к рискам препятствует риску существенного искажения вследствие мошенничества и, таким образом, отнесение их к существенным рискам⁴³, и необходимые процедуры, направленные на анализ бухгалтерских оценок на предвзятость⁴⁴.

Определение общих ответных мер, направленных на выявленные риски существенного искажения вследствие мошенничества, обычно предусматривает рассмотрение того, как при проведении общего аудита можно показать повышенный уровень профессионального скептицизма. Например, в МСА 240 приводятся конкретные примеры того, как при проведении аудита можно продемонстрировать применение профессионального скептицизма, включая следующее:

- Повышенная щепетильность при выборе характера и объема документации организации, которую следует изучить при подтверждении крупных сделок.

³⁸ пункт 12 МСА 240

³⁹ пункт 13 МСА 240

⁴⁰ пункт А7 МСА 240

⁴¹ пункт 8 МСА 240

⁴² См. пункты 26–27 МСА 240

⁴³ См. пункт 31 МСА 240

⁴⁴ См. пункт 32(b) МСА 240

- Признание необходимости подтверждения объяснений или заявлений руководства, касающихся существенных фактов⁴⁵.

В МСА отмечается, что риск невыявления аудитором существенного искажения в результате мошенничества со стороны руководства выше, чем в случае мошенничества со стороны сотрудника, поскольку, чаще всего, именно руководство имеет возможность напрямую или косвенно подделывать бухгалтерские документы, представлять фальсифицированную финансовую информацию или пренебрегать процедурами контроля, призванными предотвращать подобные случаи мошенничества со стороны других сотрудников⁴⁶. В этом отношении, в МСА:

- Указано, что для оценки ответов руководства на запросы в отношении профессионального скептицизма может потребоваться подтверждение ответов руководства на запросы в отношении другой информации⁴⁷.
- В случае наличия противоречий в ответах на запросы руководства или лиц, наделенных управленческими функциями, аудитор должен изучить такие противоречия⁴⁸.
- Требуется, чтобы аудитор выполнил повторный анализ предыдущей оценки рисков существенного искажения вследствие мошенничества, последующего воздействия на характер, время выполнения и объем процедур аудита, и достоверности доказательств, полученных ранее, если становится известно, что искажение является или может являться результатом мошенничества и в нем участвует руководство (в частности, высшее руководство), или когда обстоятельства или условия указывают на возможный сговор с участием сотрудников, руководства или третьих сторон⁴⁹.

В6. В каких других аспектах аудита, помимо мошенничества, особенно важно применение профессионального скептицизма?

Применение профессионального скептицизма важно и необходимо на протяжении всего процесса проведения аудита. Профессиональный скептицизм аудитора становится особенно важен при рассмотрении более сложных, значительных или крайне субъективных аспектов аудита, таких как:

- Бухгалтерские оценки, включая бухгалтерские оценки по справедливой стоимости и связанная с ними раскрываемая информация, например:
 - Оценка обоснованности существенных допущений, используемых руководством для

⁴⁵ пункт А33 МСА 240

⁴⁶ пункт 7 МСА 240

⁴⁷ пункт А17 МСА 240

⁴⁸ пункт 14 МСА 240

⁴⁹ См. пункты 35–36 МСА 240

- проведения бухгалтерских оценок, которые приводят к возникновению значительных рисков⁵⁰.
- Определение уместности изменений бухгалтерских оценок или метода их проведения по сравнению с предыдущим периодом в данных обстоятельствах⁵¹.
 - Анализ суждений и решений, принимаемых руководством при проведении бухгалтерских оценок, в целях выявления признаков возможной предвзятости руководства⁵².
- Непрерывность деятельности – например, при анализе планов будущих действий руководства в отношении оценки непрерывности деятельности, приведет ли реализация таких планов к улучшению ситуации, и являются ли планы руководства обоснованными в данных обстоятельствах⁵³. В пресс-релизе IAASB *«Экономические условия снова бросают вызов исполнителям и аудиторам; необходимо сосредоточиться на допущении о непрерывности деятельности и достаточности раскрытия информации»* (декабрь 2011 года) подчеркивается важность профессионального скептицизма и суждения при оценке раскрытия информации в финансовой отчетности и предпосылок для аудиторского заключения, когда в отношении событий или условий, которые, совместно или по отдельности, могут поставить под сомнение способность организации продолжать функционировать как действующее предприятие, имеется существенная неопределенность. В нем также упоминается Руководство по практике аудита 2009 года *«Принципы аудита в отношении непрерывности деятельности в современной экономической среде»*, в котором освещаются вопросы, связанные с рассмотрением допущения о непрерывности деятельности при составлении финансовой отчетности.
 - Взаимоотношения и сделки со связанными сторонами – к примеру, сохранение в ходе проведения аудита настороженности в отношении информации, которая может указывать на ранее невыявленные или нераскрытые взаимоотношения или сделки со связанными сторонами⁵⁴; и в контексте выявленных существенных сделок, не связанных с обычной деятельностью организации, когда оценка коммерческого обоснования (или отсутствия такового) сделок дает возможность предположить, что такие сделки осуществлялись с целью представления фальсифицированной финансовой отчетности или сокрытия незаконного присвоения активов или надежности запросов по подтверждению⁵⁵.
 - Учет законодательных и нормативных актов – например, сохранение настороженности при выполнении других процедур аудита в случаях несоблюдения или предполагаемого несоблюдения законодательных или нормативных актов, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность или значительное воздействие на деятельность организации, которое приведет к ее прекращению или поставит под вопрос продолжение функционирования в качестве действующего предприятия⁵⁶. Оно также может быть уместным в

⁵⁰ См. пункт 15 MCA 540

⁵¹ См. пункт 12 MCA 540

⁵² пункт 21 MCA 540

⁵³ пункт 16(b) MCA 570

⁵⁴ пункты 10–11 и 15 MCA 550 «Связанные стороны»

⁵⁵ См. пункты 16, A24 и A25 MCA 550

⁵⁶ См. пункты 14–15 и A9 MCA 250 «Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности»

случае аудита группы, например, вследствие осуществления деятельности в разных юрисдикциях⁵⁷.

Еще один пример, когда применение профессионального скептицизма особенно важно, связан с аудитом существенных необычных или особо сложных сделок. В Вопросах и Ответах *«Рекомендации аудиторов в отношении существенных необычных или особо сложных сделок»*, подготовленных IAASB, опубликованных в 2010 году, освещаются рекомендации, указанные в МСА, в отношении аудита таких сделок, с примечанием, что их характер может привести к возникновению рисков существенного искажения финансовой отчетности и, следовательно, они могут заслуживать повышенного внимания со стороны аудиторов.

Кроме того, в отношении аудита финансовых инструментов, внимание фирм и аудиторов обращается на Примечание к положению по международной аудиторской практике (IAPN) 1000, недавно изданное IAASB⁵⁸. Помимо всего прочего, IAPN вновь подчеркивает важность профессионального скептицизма, в частности, в отношении рисков и последствий предвзятости руководства⁵⁹.

В7. Каким образом можно доказать применение профессионального скептицизма?

Профессиональный скептицизм часто демонстрируется в различных обсуждениях, которые проводит аудитор в ходе выполнения аудита. К примеру, информационное взаимодействие аудитора с лицами, наделенными управленческими функциями, предусматривает, где применимо, объяснение, почему аудитор считает практику отчетности, приемлемую в соответствии с действующими принципами финансовой отчетности, неподходящей в определенных обстоятельствах организации⁶⁰.

Тем не менее, аудиторская документация остается основным источником доказательств применения профессионального скептицизма, поскольку в ней представлены факты, свидетельствующие о том, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и применимыми законодательными и нормативными требованиями⁶¹. В соответствии с МСА, аудитор должен подготавливать достаточную аудиторскую документацию, чтобы опытный аудитор, не связанный ранее с аудитом, мог понять, помимо всего прочего, значимые решения, принятые в отношении существенных вопросов, возникающих в ходе аудита, сделанные выводы, и существенные суждения, связанные с такими выводами⁶².

Согласно МСА, аудиторы также должны документировать обсуждения существенных вопросов с руководством, лицами, наделенными управленческими функциями, и другими лицами, указывая характер обсуждаемых существенных вопросов, места, где проводились обсуждения, и лиц, участвующих в обсуждениях⁶³. Такая документация помогает аудитору показать каким образом рассматривались существенные суждения и ключевые аудиторские вопросы и аудитор оценивал достаточность и соответствие полученных аудиторских доказательств.

⁵⁷ См. пункты 19–20 МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений)»

⁵⁸ IAPN 1000 «Особые рекомендации по аудиту финансовых инструментов»

⁵⁹ пункт 71 IAPN 1000

⁶⁰ пункт 16 МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, наделенными управленческими функциями»

⁶¹ пункт 5 МСА 230 «Аудиторская документация»

⁶² См. пункт 8 МСА 230

⁶³ См. пункт 10 МСА 230

Примеры обстоятельств, при которых важно подготавливать аудиторскую документацию при существенных вопросах и суждениях:

- Значимые решения, принятые аудиторской командой в ходе обсуждения в отношении подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению вследствие мошенничества, и сообщений о мошенничестве, направленных руководству, лицам, наделенным управленческими функциями, регуляторам и другим лицам⁶⁴.
- Выявленное или предполагаемое несоблюдение законодательных и нормативных актов и результаты обсуждения с руководством и, где применимо, лицами, наделенными управленческими функциями и другими сторонними организациями⁶⁵.
- Основание для выводов аудитора в отношении обоснованности бухгалтерских оценок, и их раскрытие, которое приводит к возникновению значительных рисков, и любые признаки возможной предвзятости руководства⁶⁶.
- Выявленная информация, которая противоречит окончательному заключению аудитора в отношении существенного вопроса, включая сведения о том, каким образом устранялись такие противоречия⁶⁷.
- Основание для выводов аудитора в отношении обоснованности в области субъективных суждений.
- Основание для заключения аудитора в отношении подлинности документа, когда в ответ на выявленные в ходе аудита условия, которые заставили аудитора предположить, что документ может быть не подлинным, проводится дополнительное исследование (например, применение процедур экспертизы или подтверждения)⁶⁸.

Учитывая, что профессиональный скептицизм – это образ мышления, иногда в документации аудитора трудно отразить, каким образом аудитор применял профессиональный скептицизм в ходе проведения аудита. В МСА отмечается, что не существует единого способа документирования профессионального скептицизма аудитора. Тем не менее, в аудиторской документации могут быть представлены доказательства применения аудитором профессионального скептицизма в соответствии с МСА. К таким доказательствам можно отнести конкретные процедуры, выполняемые для подтверждения ответов руководства на запросы аудитора⁶⁹.

⁶⁴ пункты 44(а) и 46 МСА 240

⁶⁵ пункт 29 МСА 250

⁶⁶ пункт 23 МСА 540

⁶⁷ пункт 11 МСА 230

⁶⁸ См. пункт А10 МСА 230

⁶⁹ пункт А7 МСА 230

В8. Какова роль регуляторов и надзорных органов аудиторских фирм и лиц, наделенных управленческими функциями, в поддержании скептического поведения аудиторов?

МСА не содержат требования для регуляторов и надзорных органов аудиторских фирм, а также для лиц, наделенных управленческими функциями. Несмотря на это, благодаря решающей роли, которую такие заинтересованные стороны играют в обеспечении качества аудита⁷⁰, они могут требовать от аудиторов скептического отношения посредством соответствующей двусторонней связи и осуществления эффективного надзора и проверок аудита.

Соответствующая двусторонняя связь между аудитором и лицами, наделенными управленческими функциями, составляет существенную часть процесса проведения аудита. Согласно МСА, аудитор должен сообщать об определенных вопросах, связанных с проведением аудита, включая сведения о запланированном объеме и времени проведения аудита, а также о существенных результатах и трудностях, с которыми он столкнулся в ходе аудита. К примеру, необходимое информационное взаимодействие включает мнение аудитора о значимых качественных аспектах практики отчетности организации, включая учетную политику, бухгалтерские оценки и раскрытия финансовой отчетности⁷¹. Активный диалог между аудитором и лицами, наделенными управленческими функциями, по поводу областей, в которых выявлен повышенный риск существенного искажения, в частности, ключевые бухгалтерские оценки, и то, как аудитор реагировал на такие выявленные риски, может позволить лицам, наделенным управленческими функциями, поставить под сомнение применение аудитором профессионального скептицизма при решении этих вопросов.

Лица, наделенные управленческими функциями, могут оказывать влияние и стимулировать применение аудитором скептицизма путем предоставления своих отзывов в отношении важных вопросов, касающихся аудита. Например, при получении сведений о запланированном объеме и времени проведения аудита лица, наделенные управленческими функциями, могут:

- Обсуждать с аудитором вопросы, связанные с риском и понятием существенности;
- Определять любые области, в которых аудитор, по их требованию, должен будет провести дополнительные процедуры; и
- Помочь аудитору в получении лучшего представления об организации и среде ее деятельности⁷².

Посредством осуществления мониторинга и проверок аудита, надзорные органы также могут способствовать ведению эффективного диалога, который поможет аудиторам понять важность профессионального скептицизма и методы его применения при проведении аудита финансовой отчетности. Документация аудитора особенно важна, поскольку она, помимо всего прочего, дает возможность сторонним организациям проводить проверки в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или другими требованиями⁷³.

Помимо лиц, наделенных управленческими функциями, аудиторы часто должны поддерживать прямую связь с регуляторами или органами надзора⁷⁴. Даже при отсутствии требования, в исключительных

⁷⁰ В издании IAASB «Качество аудита: точка зрения IAASB» описаны многие важные факторы, способствующие обеспечению качества аудита, и роли, которую играют независимый аудитор и другие лица при обеспечении предоставления качественной финансовой отчетности.

⁷¹ См. пункт 16(а) МСА 260, в котором также отмечается, что при необходимости аудитор должен объяснять лицу, наделенному управленческими полномочиями, почему он считает практику отчетности, приемлемую в соответствии с действующими принципами финансовой отчетности, неподходящей в определенных обстоятельствах организации.

⁷² См. пункт А11 МСА 260

⁷³ См. пункт 3 МСА 230

⁷⁴ Например, согласно МСА 250, аудитор должен определять, необходимо ли сообщать о выявленном или предполагаемом несоблюдении законодательных и нормативных актов сторонним организациям. Если аудитор выявляет или подозревает наличие мошенничества, в соответствии с МСА 240, он должен определить, необходимо ли сообщать о совершении или подозрении сторонней организации. Несмотря на то, что профессиональная обязанность аудитора, связанная с соблюдением конфиденциальности информации заказчика, может препятствовать таким действиям, в некоторых обстоятельствах юридическая ответственность аудитора может потребовать от него пренебречь обязанностью, связанной с сохранением конфиденциальностью. Во многих странах требования, касающиеся информационного взаимодействия аудитора с органами банковского надзора и другими организациями, могут быть определены законодательно, посредством требования обеспечения надзора или официального соглашения или протокола.

обстоятельствах, аудитор может принять решение о необходимости сообщить определенные сведения непосредственно в регуляторы или органами надзора. Однако, профессиональная обязанность аудитора, связанная с соблюдением конфиденциальности информации заказчика, может препятствовать таким действиям. В связи с этим, аудитор может посчитать нужным обратиться за юридической консультацией для определения соответствующего плана действий в конкретных обстоятельствах.

Также могут возникать ситуации, в которых поддержание связи с регулятивными органами или органами пруденциального надзора может быть полезным на всем протяжении проведения аудита. К примеру, в некоторых юрисдикциях, органы банковского регулирования и надзора стремятся к сотрудничеству с аудиторами в целях обмена информацией о функционировании и применении контроля над деятельностью, связанной с финансовыми инструментами, проблемах, касающихся оценки финансовых инструментов на неактивных рынках, и соблюдении нормативных актов. Такое сотрудничество может помочь аудитору при определении рисков существенного искажения⁷⁵. Оно также делает возможным ведение конструктивного диалога между аудитором и регулятивными органами по вопросам, связанным с надлежащим применением профессионального скептицизма.

Контактная информация:

Джеймс Ганн (James Gunn), технический директор IAASB (jamesgunn@iaasb.org)

Дайан Джулс (Diane Jules), руководитель технического отдела IAASB (dianejules@iaasb.org)

⁷⁵ См. пункт 145 IAPN 1000



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org