

Доказательное и профессиональное суждение в аудите

Evidence-Based and Professional Judgment in Auditing

УДК 657.631.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-3-17-25

Е.М. Гутцайт, д-р экон. наук, ведущий научный сотрудник Научно-исследовательского финансового института Минфина России

e-mail: egutzait@nifi.ru

E.M. Gutzait, Doctor of Economic Sciences, Leading Researcher, Scientific and Research Financial Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

e-mail: egutzait@nifi.ru

Аннотация. В статье предложены и обоснованы новые формулировки понятий профессионального и доказательного суждения. Развито представление о применении таких суждений при работе с числовыми оценками. Показана полезность использования при этом в аудите метода экспертных оценок. Построены динамические ряды — в текущих и в сопоставимых ценах — средних выручек за аудиторские проверки для аудиторских организаций в целом и в трех разрезах: масштабном, региональном, типе хозяйствующих субъектов. Рассмотрена как в общем плане, так и с примерами возможность использования построенных динамических рядов через сочетание профессионального и доказательного суждений при принятии различных решений в аудите. Сформулированы предложения по улучшению такого сочетания. Показана возможность сочетания профессионального и доказательного суждений при оценке аудиторских рисков и при нахождении размера аудиторских выборок.

Ключевые слова: аудит, аудиторская организация, доказательное суждение, метод экспертных оценок, общественно значимая организация, оценка, профессиональное суждение, профессиональное суждение аудитора, сопоставимые цены, средняя выручка.

Abstract. The article proposes and substantiates new formulations of the concepts of professional and evidence-based judgment. The concept of the application of such judgments when working with numerical estimates is developed. The usefulness of using the method of expert assessments in the audit is shown. Time series are built — in current and comparable prices — of average revenues for audits for audit organizations in general and in three sections: large-scale, regional, type of economic entities. Considered — both in general terms and with examples — the possibility of using the constructed time series through a combination of professional and evidence-based judgments when making various decisions in the audit. Suggestions for improving this combination are formulated. The possibility of combining professional and evidence-based judgments in assessing audit risks and in determining the size of audit samples is shown.

Keywords: audit, audit organization, evidentiary judgment, expert assessment method, socially significant organization, assessment, professional judgment, auditor's professional judgment, comparable prices, average revenue.

В аудите используются как доказательные суждения (ДС), так и профессиональные суждения (ПС). Примеры первых — практически все данные в материалах типа [1]¹, примеры вторых — оценка различных видов аудиторского риска, определение характера и объема аудиторских процедур, принятие решений о репутационной и профессиональной приемлемости клиентов и т.д. — см. [3, с. 157]. В настоящей статье делается попытка установить соотношение между ДС и ПС аудитора (ПСА), различные области их применения в аудите, а также воз-

можность и целесообразность их сочетания (преимущественно на примере рассмотрения цен в аудите, но и в других вопросах).

Что такое доказательное и профессиональное суждения

В [4, с. 69] отмечена, пожалуй, основная особенность ПСА — «с его помощью выносятся не столько обоснованные, сколько вынужденные решения». Другими словами, надо понимать, по нашему мнению, ситуацию так, что это тот случай, когда у аудитора нет ДС, а принимать решение необходимо. Заметим, что термин «доказательное суждение» в аудите, похоже, не устоялся, а удовлетворительной

¹ Когда речь идет о данных Минфина России по рынку аудиторских услуг, представленных в [1] и [2].

дефиниции его (или его заменителей) вроде бы нет. Поэтому ниже под термином ДС понимается суждение с уровнем строгости, принятом в точных науках (или близком к такому уровню)².

С определениями ПСА дело обстоит иначе. В [3, с. 157] ПСА определяется как «заключительный вывод, принимаемый аудитором по профессиональным проблемам, не имеющим стандартного решения». Там же дается определение более общего понятия ПС — это «заключительный вывод, который делается специалистом в той или иной области (профессионалом) при анализе профессиональной проблемы, не имеющей стандартного решения»³. Опять там же добавляется, что ПС выносится на основе специальных и общих знаний, опыта в данной области, однако подразумевается, что при его вынесении специалист руководствуется также соображениями здравого смысла, морали, принципами своей профессии и т.п.

В другом источнике⁴ мы находим такое определение: ПСА — это «точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможным» [5, с. 310]. Фактически это определение близко к предыдущему, но немного точнее его в трех отношениях. Во-первых, оно в явном виде подчеркивает важность знаний, квалификации и опыта работы аудитора. Во-вторых, оно расшифровывает, что такое проблемы, не имеющие стандартного решения. И в-третьих, оно абстрагируется от морали, принципов аудиторской профессии и т.п., что делает его, по нашему

мнению, более удачным. Просто одни аудиторы при использовании ПСА учитывают соображения морали и т.п., а другие — нет, но объявлять на этом основании суждения последних непрофессиональными не стоит⁵.

В аудиторской литературе фигурируют и другие определения ПСА, фактически мало отличающиеся от приведенных. На наш взгляд, последнее объясняется тем, что ПСА в определенной степени основывается на интуиции, но это интуиция, во-первых, специалиста (аудитора), а во-вторых, «втянутого» в конкретную ситуацию. Другими словами, профессионал здесь не просто обращается к интуиции, поскольку не может получить строгого доказательства своей точки зрения, но предварительно обдумывает ситуацию, «обстреливая» ее с различных сторон. Это справедливо, конечно, в отношении не только аудиторов, но и других профессионалов. Таким образом, ПСА относится к общенаучным (а не общечеловеческим) представлениям, перенесенным в аудит, причем сколько — нибудь сильной аудиторской специфики здесь нет⁶. Добавим, что на тему ПСА имеется большое количество публикаций, в которых анализируется смысл ПСА, его достоинства и недостатки, области применения и т.п.

Целесообразно, на наш взгляд, зачастую применять общее по отношению к ДС и ПС понятие, например «достаточно аргументированное суждение» (ДАС). Кроме обычной пользы от сочетания общих понятий с частными по отношению к ним, есть еще одно соображение на этот счет. Возможно постепенное движение от ПС к ДС, т.е. повышение у ПС степени его доказательности. Пример: доказана сначала теорема, относящаяся к частному случаю, а некоторое время спустя — к общему случаю; во временном промежутке между двумя этими событиями степень доказательности ПС относительно общего случая повышается по сравнению со степенью доказательности соответствующего утверждения

² Данная интерпретация расплывчата, но для дальнейшего изложения статьи она, на наш взгляд, достаточна. Идеологически это тот же случай, что разделение специалистом существенности и несущественности различных нарушений. А на практике такая дефиниция позволяет часто (хотя и не всегда) легко идентифицировать суждение как ПС или ДС. Сказанное, конечно, не снимает проблему четкой дефиниции понятия ДС в аудите.

³ Во многих других областях в таких случаях часто вместо ПС используется термин «экспертное мнение». На наш взгляд, оба эти термина можно считать по большому счету эквивалентными.

⁴ Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ (6-я редакция) 11 июля 2000 г.

⁵ Ведь при решении многих экономических проблем (например, в вопросах оптимизации) некоторые специалисты отвлекаются от моральных аспектов и т.п., но объявлять полученные при этом решения непрофессиональными было бы, на наш взгляд, неправильно; неверными — можно, непрофессиональными — нельзя.

⁶ Подробно об этом см. в [6, с. 934–936, 951–952].



до доказательства частного случая⁷. Возможно в жизни и обратное движение от ДС к ПС — через понижение степени доказательности суждения (например, при обнаружении небольшой ошибки в рассуждениях).

Можно привести и аудиторский пример. В 2016 г. проводилось крупномасштабное анкетное обследование рынка аудиторских услуг (РАУ). Среди вопросов, заданных субъектам РАУ⁸, был и такой: какие из предложенных 12 факторов отрицательно влияют на вашу деятельность? На первом месте оказался фактор недостаточного спроса на аудиторские услуги; его включили в ответы 83,6% респондентов из 1589 ответивших на анкету субъектов РАУ (всего в то время в стране было 5154 субъектов РАУ) [8, с. 17, 21]⁹. Если бы до проведения этого анкетного обследования какому-нибудь аудитору задали этот вопрос, то ответ на него был бы типичным ПСА, а результат анкетного обследования вполне можно считать ДС о мнении субъектов РАУ про самый отрицательно влияющий на их деятельность фактор. А если бы вместо данного анкетного (как частного случая выборочного) было проведено сплошное статистическое обследование, то степень доказательности этого ДС оказалась бы еще выше. Это пример эмпирически полученного ДС, а выше (с центральной предельной теоремой теории вероятностей) был пример теоретически полученного ДС.

Приведем еще один аудиторский пример. Как и другие суждения, ПС может быть истинно, а может быть ложно. Трактую в соответствии с подходом Мизеса вероятность как меру субъективной уверенности наблюдателя¹⁰, можно рассматривать, например, ПСА о том,

что некий хозяйствующий субъект (ХС) заслуживал отрицательное аудиторское заключение, и говорить об условной вероятности истинности ПС о том, что бухгалтерская отчетность ХС не отражает его финансового состояния (при условии высказывания вышеуказанного ПСА). Допустим, что такое ПСА было сформулировано на основании проверки аудитором основных средств ХС. Далее аудитор проверил учет нематериальных активов и здесь тоже обнаружил существенные искажения отчетности, ввиду чего эта условная вероятность увеличилась. Если он обнаружит третий подобный участок бухгалтерского учета ХС, то она возрастет еще больше и т.д. Таким образом, степень приближения ПС к ДС, отраженная в данном примере вышеупомянутой условной вероятностью, в состоянии нарастать в результате условная субъективная вероятность может стать равной единице¹¹.

А если сформировано немодифицированное аудиторское мнение, то условная субъективная вероятность истинности такого ПС всегда меньше единицы, поскольку аудитор может пропустить сознательное или несознательное искажение отчетности. Сошлемся здесь на [10, с. 60]: «Даже самый проникательный аудитор, использующий четко отработанные методологии проверки, все равно может быть введен в заблуждение, тем более, если применяются ловко завуалированные схемы мошенничества».

И такое замечание. Можно рассматривать ПС как обобщение представлений о доказательстве в точных науках на тот случай, когда стопроцентно убедительного доказательства нет и приходится прибегать к дополнительной аргументации. Тогда ситуация с доказанной математиком теоремой из примера выше тоже охватывается понятием ПС, являясь частным случаем его использования. Но все — таки немного лучше (методически правильнее и чуть более научно), по нашему мнению, рассматривать ДС и ПС как отдельные феномены — пусть с нечеткой и трудно устанавливаемой в конкретных ситуациях границей между ними — и использовать обобщающее для них понятие ДАС.

⁷ В частности, центральная предельная теорема теории вероятностей — о сходимости распределения суммы случайных величин к нормальному (гауссовому) распределению при стремлении числа слагаемых к бесконечности сначала была доказана для случая их независимости и одинакового закона распределения слагаемых величин. Тогда логичным представлялось ПС, что и при весьма слабой их зависимости и небольшой неодинаковости их распределения указанное утверждение справедливо. Впоследствии эта теорема была доказана и при более общих допущениях. См. подробности на этот счет, например, в [7, с. 302 — 306].

⁸ Т.е. аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам.

⁹ На втором месте оказался фактор неплатежеспособности заказчиков. Его отметили 64,8 % субъектов РАУ.

¹⁰ Применительно к проблемам аудита этот подход описан в [6, с. 257]. Добавим, что при работе с такой вероятностью ее часто называют субъективной вероятностью.

¹¹ Кстати, в общем случае ПС она может — в отличие от приведенного примера — и убывать.

Доказательное и профессиональное суждения применительно к числовым оценкам

Рассмотрим теперь важный частный случай ДАС, охватывающий как ДС, так и ПС — а именно, когда все эти три понятия относятся к числовым оценкам¹². И теория, и практика применения таких оценок достаточно развиты и изложены в различных разделах научной литературы. Например, почти вся глава «Приближенные числа» в [11, с. 17–52] посвящена погрешностям числовых оценок. В [7, с. 313–314] описан ряд требований, которым должна удовлетворять оценка некоторого параметра, чтобы быть в каком — то смысле «доброкачественной»: это состоятельность¹³, несмещенность, эффективность. В [12, с. 197–238] есть глава «Оценка как задача счетоводства и счетоведения», в которой имеется раздел «Калькуляция оценок» (см. [12, с. 221–238])¹⁴.

Особо надо остановиться на таком разделе современной науки, нашедшем весьма широкое применение на практике, как метод экспертных оценок (МЭО). Суть его заключается, по нашему мнению, в переходе от индивидуальных оценок экспертов к результирующей групповой оценке некоторого (обычно небольшого) количества экспертов. Строго говоря, этот метод охватывает и ситуацию нечисловых (качественных) оценок, но, по — видимому, в основном, он развит и используется применительно к числовым оценкам. Ему посвящено большое количество литературных источников. Назовем здесь [13–15]; применительно к аудиту он кратко изложен в [6, с. 338–345].

Там же описаны пять классов аудиторских задач, в которых целесообразно применять МЭО. Во-первых, это задачи оценки эффекта

от различных мероприятий в аудите. Во-вторых, это задачи, которые в настоящее время решаются на основе ПС одного аудитора, но которые по различным причинам целесообразнее решать с привлечением МЭО. Например, это предлагаемое в [16, с. 78] при нахождении уровня существенности использование МЭО для определения как набора базовых показателей, так и допустимой доли отклонений от них.

В-третьих, это различные задачи аудиторской статистики; многие важные показатели, характеризующие аудиторскую деятельность, в настоящее время не разрабатываются отечественной статистикой и этот недостаток в некоторой мере может быть преодолен с помощью МЭО¹⁵. Четвертый класс таких аудиторских задач связан с различными вопросами прогнозирования в аудите, в частности, с прогнозом значений разнообразных аудиторских показателей. Наконец, пятый класс таких задач — это интегральная оценка деятельности СРОА, базирующаяся на оценке качества ее деятельности по отдельным направлениям с приданием последним различных весовых коэффициентов, подробно описанная в [6, с. 554–569]¹⁶. Конечно, задачи всех пяти перечисленных классов можно решать и на основе ПСА одного единственного специалиста, но решение их на базе сочетания ПСА с МЭО будет обладать меньшей субъективностью, более высоким доверием со стороны экономической общественности и обычно значительно большей точностью¹⁷.

Набор экспертов организатор процедуры обычно осуществляет на неформализованной основе, опираясь на свое ПС об их пригодности, целесообразности присутствия раз-

¹² Это рассмотрение нацелено на задачи третьего раздела статьи, где анализируются возможности сочетания ДС и ПС в аудите, — особенно в области исследования цен на аудиторские услуги. Случай качественных оценок, по-видимому, также имеет отношение к проблематике ДАС (поскольку они используются для реализации отношений, основанных на предпочтениях [9, с. 382]), но в рамках данной работы он не исследуется.

¹³ При увеличении числа опытов оценка должна приближаться к оцениваемому параметру.

¹⁴ К сожалению, мы не можем рекомендовать читателю аудиторской литературы книгу, статью обзорного характера или т.п., в которой различные вопросы, относящиеся к числовым оценкам из разнообразных областей, были бы собраны воедино и удовлетворительно изложены.

¹⁵ По-видимому, практически любой показатель аудиторской статистики может быть получен на базе ПСА (это основано на уникальной способности человеческого мозга не только принимать решения, но и производить измерения различных параметров без всяческих подсобных инструментов — например, едущий в автомобиле человек может оценить его скорость, пусть и хуже, чем спидометр), но точность такой оценки часто может оказаться явно недостаточной; сочетание ПСА с МЭО указанную точность может повысить.

¹⁶ Перечень, разумеется, открытый (это тоже ПС, но уже автора статьи).

¹⁷ К слову сказать, обычное применение МЭО в других областях тоже является по существу сочетанием ПС соответствующих специалистов с МЭО, поскольку базируется на интегрировании их индивидуальных ПС в результирующее суждение группы.



личных позиций в экспертной группе и т.п. Впрочем, существует в некоторой мере формализованный способ набора экспертов, известный под названием «снежного кома», когда организатор экспертизы отбирает несколько человек, просит их назвать других экспертов, те, в свою очередь, называют свои кандидатуры и так до тех пор, пока круг названных специалистов не начнет расширяться [15, с. 6–7]¹⁸. Этот способ удобен в аудиторских задачах — особенно если опираться на авторство статей в журналах. Весьма важным для применения МЭО в аудите является замечание из [15, с. 7] о том, что экспертиза очень редко организуется для ответа на простой, «одиночный» вопрос; чаще всего это комплекс взаимосвязанных вопросов.

Особенно хорошо подходит для решения всех пяти рассмотренных классов задач широко распространенная в различных областях процедура Дельфи¹⁹. В первом ее туре каждый эксперт дает свою численную оценку, организатор экспертизы подсчитывает среднее значение (а возможно, и некоторые другие величины). Далее он просит экспертов, давших крайние оценки, письменно обосновать свое мнение, которое без указания фамилий, но вместе с подсчитанными величинами и обоснованием он представляет на второй тур²⁰. Оценки второго тура обрабатываются аналогично (но без подобной просьбы к экспертам, давшим крайние оценки) и т.д. до достижения достаточного по мнению организатора процедуры согласия между оценками экспертов или до тех пор, пока оценки экспертов не перестанут существенно изменяться от тура к туру; для этого обычно хватает четырех туров [13, с. 51].

¹⁸ Интересно, что такой способ удобен, по нашему мнению, и для нового руководителя, пришедшего в действующую организацию. Он просит некоторых ее работников назвать сильных специалистов — это тоже ПС. Поскольку эта просьба позитивного характера, она не вызывает отторжения и обычно выполняется. (Правда, респондент может назвать и своих приятелей, сильными специалистами не являющихся, но это в состоянии проясниться после бесед с другими респондентами, которые к этому мнению не присоединятся.) Далее идет аналогичная беседа с названными лицами — пока круг названных специалистов не перестанет расширяться.

¹⁹ Иногда в литературе применяется название «процедура Дельфи», иногда — «метод Дельфи».

²⁰ Анонимность оценок имеет место и для других экспертов.

Наличие интернета ускоряет проведение процедуры и сильно снижает ее громоздкость. Не надо, как раньше, пользоваться традиционной почтой или собирать экспертов вместе, что весьма неудобно²¹. Организатор процедуры рассылает по электронным адресам экспертов пояснительную записку, мотивацию двух экспертов с крайними оценками из первого тура, результаты каждого тура (как средние, так и частные оценки экспертов) и прочую необходимую информацию, а иногда и деликатно поторапливает некоторых экспертов. Добавим, что далекое местожительство эксперта не является теперь большим препятствием для включения его в группу, упрощается ситуация с возможным выбытием эксперта, так как она становится менее вероятной²².

О сочетании доказательного и профессионального суждений в аудите

Из вышеизложенного следует, что как ДС, так и ПС могут быть весьма полезны и в аудиторской науке, и в аудиторской практике. Но довольно часто полезно также их сочетание.

Областью аудита, где такое сочетание представляется особенно полезным, являются, на наш взгляд, различные ценовые вопросы. Например, это тот случай, когда в виде ДС выступает средняя выручка за аудиторские проверки в различных разрезах, построенные на обширном статистическом материале в форме динамических рядов за ряд лет.

В табл. 1 представлены динамические ряды средней выручки за аудиторские проверки у АО в целом, а также в четырех разрезах: масштабном, региональном, по типу ХС (общественно значимые организации (ОЗО) и иные ХС) и типу аудита (обязательный и инициативный)²³. В последнем разрезе нет выделения АО, поскольку количество выполненных договоров по аудиторским проверкам в секторе РАУ, связанном с деятельностью индивидуальных аудиторов,

²¹ Например, что будет делать основная масса экспертов, пока специалисты, давшие крайние оценки в первом туре, письменно излагают свою мотивацию.

²² Даже уехавший куда-то или заболевший эксперт может зачастую выполнять через интернет свои функции.

²³ Эти данные, по нашему мнению, представляют немалый интерес для аудиторов и руководства ХС и сами по себе, но здесь речь не об этом.

сегодня фактически рассчитывается²⁴, но, к сожалению, в [2] не приводится²⁵. (Впрочем, для наших целей такое выделение в этом разрезе не столь существенно, как в трех предыдущих разрезах.)

Показатели строк 1–16 табл. 1 взяты из [17, с. 17–18], а строк 17–20 — из [18, с. 13]. Для компактности в таблице используются сокращения т/ц и с/ц — соответственно текущие цены и сопоставимые цены.

таких факторов входят средние выручки за аудиторские проверки, фигурирующие в табл. 1. Далее приведем примеры сочетания Х и ДС.

Первый пример касается возможных решений руководства АО. Допустим, некоторая АО не проводила ранее аудит ОЗО, а теперь задумывается об этом и в этой связи анализирует следующие факторы. Надо ли увеличивать (если надо, то в какой степени) штат своих сотрудников? Насколько велики будут

Таблица 1

Средняя выручка (гонорары) за аудиторские проверки (в тыс. руб.)

Показатель		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1. У АО в целом, в т/ц		309	364	390	400	384	373	352	372	363	356	400
2. У АО в целом, в с/ц		237	261	262	245	208	192	174	174	162	155	159
У АО в масштабном разрезе, в т/ц	3. Малые АО	130	137	139	149	142	138	136	140	141	136	152
	4. Средние АО	213	238	244	222	225	211	216	194	217	198	217
	5. Крупные АО	1207	1539	1549	1539	1524	1466	1345	1465	1377	1449	1478
У АО в масштабном разрезе, в с/ц	6. Малые АО	100	96	93	91	77	72	67	66	63	60	61
	7. Средние АО	163	170	164	136	122	109	107	91	97	86	86
	8. Крупные АО	929	1112	1042	944	825	758	666	684	626	633	590
У АО в региональном разрезе, в т/ц	9. По Москве	625	730	784	773	791	795	740	792	758	760	797
	10. По иным регионам	126	134	136	141	133	130	127	129	133	128	144
У АО в региональном разрезе, в с/ц	11. По Москве	481	523	527	475	426	411	366	372	338	332	318
	12. По иным регионам	97	95	91	87	72	68	63	60	59	56	57
У АО в разрезе типа ХС, в т/ц	13. За аудит ОЗО	-	—	-	-	-	2180	2229	2000	2058	2274	2231
	14. За аудит иных ХС	-	—	-	-	-	1129	1103	935	918	992	889
У АО в разрезе типа ХС, в с/ц	15. За аудит ОЗО	-	—	-	-	-	272	263	301	298	290	326
	16. За аудит иных ХС	-	—	-	-	-	141	130	141	133	126	130
В разрезе типа аудита, в т/ц	17. По ОА	-	—	-	-	-	370	338	347	343	321	384
	18. По ИА	-	—	-	-	-	373	465	599	565	784	467
В разрезе типа аудита, в с/ц	19. По ОА	-	—	-	-	-	192	167	162	153	141	153
	20. По ИА	-	—	-	-	-	191	230	281	257	344	187

Общая схема сочетания ПС с ДС здесь будет такой. Решения в аудите обычно принимаются с учетом многих факторов, причем и этот учет, и принимаемые решения часто базируются на ПСА. Но в некоторых случаях в число

неприятности от того, что внешний контроль качества работы АО теперь будет осуществлять не только СРОА, но и Федеральное казначейство²⁶? И ряд других факторов, где «работает» ПС. А в роли ДС выступают здесь данные строк 15–16 табл. 1, показывающие

²⁴ Иначе в материалах типа [2] было бы невозможно получить таблицы 5, 7–9 и 11.

²⁵ А в [1, табл. 14] такой показатель фигурирует.

²⁶ Лишний контроль воспринимается обычно как негатив даже при уверенности, что все в полном порядке.



более чем двукратное превышение средних выручек за аудиторские проверки у АО при аудите ОЗО, чем при аудите иных ХС, а также данные строки 13, позволяющие лучше оценить величины таких будущих гонораров в текущих ценах. Последние оценки могут рассматриваться как ПСА и могут быть получены как результат оценки одного эксперта, так и как результирующее ПС группы экспертов (с использованием МЭО); в роли группы экспертов здесь могут выступать руководящие работники АО и ведущие ее специалисты.

Второй пример. Регуляторы РАУ на основе своих ПС могут решить расширить круг ОЗО²⁷, что потребует большего привлечения АО в этот сектор рынка. Сделать это можно, используя в том числе ДС строки 13–16 табл. 1, вводя некоторые льготы для АО, работающих в этом секторе и оценивая на базе ПС их эффективность. Например, в качестве льготы может рассматриваться вычитание из налогооблагаемой базы суммарной величины гонораров, полученных ими за аудит ОЗО. Или уменьшение частоты проверок таких АО Федеральным казначейством (например, раз в два года вместо ежегодных), если в течение, допустим, трех лет такие проверки давали положительные результаты и не было серьезных замечаний.

Третий пример связан с размышлениями аудитора о возможном переходе в другую АО. Факторов, требующих ПСА, здесь может быть много: местонахождение ее офиса, стиль ее руководства, частота командировок, та или иная информация от знакомых о возможности «освоения» этой АО аудита ОЗО и т.д. А в роли ДС могут выступить опять — таки строки 13–16 табл. 1, которые позволяют (с некоторой вероятностью, конечно) предполагать повышение зарплаты как следствие указанного «освоения» новой АО и им самим аудита ОЗО.

При небольших изменениях в аудиторской статистике можно существенно расширить и улучшить табл. 1 как основу для ДС по ценам на аудиторские услуги. Общее количество завершенных договоров на РАУ в отчетном году — это главный натуральный показатель всего РАУ и вместе с главным стоимостным показателем всего РАУ — объемом оказанных

аудиторских услуг в сопоставимых ценах²⁸ — лучше характеризовал бы развитие РАУ: растет он или падает и в какой степени. Кроме того, благодаря ему можно будет рассчитать среднюю выручку за один заверченный договор, а также за один выполненный договор по иным аудиторским услугам как в текущих, так и сопоставимых ценах²⁹.

Представляется полезным, чтобы сочетание ДС и ПС в ценовых вопросах дополнялась бы информацией в литературе о различных отклонениях от средних цен, о факторах, влияющих на цены на аудиторские услуги, о разных нюансах в части этих цен и т.п. Пример сообщений такого рода: руководитель Сибирского территориального отделения СРО ААС С.П. Жуков констатирует, что «приходится работать на подряде с ценой в 25–35% от стоимости договора, который заключают с победителями из центра» [19, с. 6].

Заканчивая этот чрезвычайно краткий экскурс в сочетание ДС и ПС в ценовых аудиторских вопросах, заметим, что здесь подбор экспертов представляется несколько более трудной задачей, чем в вопросах, не связанных с ценами на аудиторские услуги. Эта трудность частично объясняется атмосферой секретности во всем, что касается цен на услуги конкретных АО, частично тем, что ценовая информация концентрируется у руководства АО, частично слабым вниманием аудиторских журналов к ценовой проблематике и др.

Теперь рассмотрим другую область возможного сочетания ДС и ПС в аудите — оценку аудиторских рисков. Согласно [20, с. 49] из 205 кредитных организаций, признанных арбитражными судами банкротами с 2013 по 2016 г., 182 (около 90%), получили немодифицированные (положительные) аудиторские заключения³⁰. Частый риск необнаружения существенных искажений отчетности среди кредитных организаций (будущих в недалеком времени банкротов в указанные годы) при такой большой выборке можно, на наш взгляд, считать эмпирически полученным ДС. Но если из выборки

²⁸ Который уже сейчас можно вычислить — см. [6, с. 654].

²⁹ Средняя выручка за одну аудиторскую проверку уже сейчас фигурирует в [6, с. 655].

³⁰ Подобное имеет место и в других секторах экономики и в других странах. Так, в [21, с. 5] утверждается, что «в мировой практике много примеров, когда при положительном заключении аудитора следует банкротство».

²⁷ Ряд предложений по такому расширению сформулирован в [6, с. 816–817].

в 205 кредитных организаций была бы выделена страта крупных банков (допустим, их оказалось бы пять, среди которых немодифицированные аудиторские заключения получили бы четыре банка), то частый риск необнаружения в такой страте «тянул» бы, по нашему мнению, лишь на ПС. А сама сконструированная здесь условная ситуация представляла бы еще один пример сочетания ДС и ПС.

В качестве третьей области возможного сочетания ДС и ПС в аудите рассмотрим нахождение рационального размера аудиторской выборки. В [22, п. А 11] разрешается использовать ПСА для определения размера выборки. На наш взгляд, обычно логично на базе такой выборки (в математической статистике она часто называется пробной³¹) определять выборочную дисперсию, что позволит уточнить требуемый размер выборки, как правило, через увеличение размера пробной. Результат можно рассматривать как ДС о размере аудиторской выборки, которое получается на основе сочетания с ПС³².

Подобных примеров возможного сочетания ДС и ПС в различных областях аудиторской деятельности можно привести достаточно много.

³¹ Размер пробной выборки может оценивать как один специалист АО, так и группа работников данной АО (в частности, через использование МЭО).

³² Подробности, в том числе необходимые формулы для вычислений, приведены в [6, с. 285–286, 294–295].

Литература

1. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2021 г. Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/?id_39=136203
2. Основные показатели деятельности индивидуальных аудиторов в Российской Федерации в 2021 г. Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/?id_66=136204
3. Бычкова С.М., Райхман М.В, Соколов В.Я. и др. Аудиторский словарь / под ред. В.Я. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 192 с.
4. Шапошников А.А., Лутов Д.С. Границы достоверности в аудите // Аудиторские ведомости. — 2003. — № 4. — С. 63–71.
5. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. — М.: Современная экономика и право ; Юрайт, 2000. 328 с.
6. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. — 3-е изд., доп. и перераб. — М.: ООО «САМ Полиграфист», 2022. — 1006 с.
7. Вентцель Е.С. Теория вероятностей. — М.: Высшая школа, 1998. — 576 с.

Заключение

1. Предложено и обосновано изменение формулировок понятий профессионального суждения, доказательного суждения и достаточно аргументированного суждения в аудите.

2. Проиллюстрирована на примерах возможность постепенного сдвига от профессионального суждения к доказательному и обратно.

3. Развито представление о применении профессионального и доказательного суждения при работе с числовыми оценками. Показана полезность использования при этом в аудите метода экспертных оценок.

4. За период с 2011 по 2021 г. динамические ряды (в текущих и в сопоставимых ценах) средних выручек за аудиторские проверки для аудиторских организаций в целом и в трех разрезах: масштабном, региональном, по типу хозяйствующих субъектов (общественно значимые организации и иные хозяйствующие субъекты). Аналогичные построения выполнены для субъектов рынка аудиторских услуг в разрезе обязательного и инициативного аудита.

5. Рассмотрена возможность использования построенных динамических рядов через сочетание профессионального и доказательного суждений при принятии решений в аудите. Сформулированы некоторые предложения по улучшению такого сочетания.

6. Показана возможность сочетания профессионального и доказательного суждений при оценке аудиторских рисков и определении рационального размера аудиторских выборок.



8. Гутцайт Е.М., Марьясин А.М. О крупномасштабных анкетных обследованиях рынка аудиторских услуг // Аудит. — 2017. — № 5. — С. 16–23.
9. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения). — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. — 432 с.
10. Маннингс Р. В Россию с аудитом // Аудитор. — 2007. — № 10. — С. 59–60.
11. Демидович Б.П., Марон И.А. Основы вычислительной математики. — М.: Издательство «Наука», 1966. — 664 с.
12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 496 с.
13. Литвак Б.Г. Экспертные оценки и принятие решений. — М.: Патент, 1996. — 271 с.
14. Орлов А.И. Организационно — экономическое моделирование: теория принятия решений. — М.: КНОРУС, 2011. — 568 с.
15. Панкова Л.А., Петровский А.М., Шнейдерман М.В. Организация экспертизы и анализ экспертной информации. — М.: Наука, 1984. — 120 с.
16. Мельник М.В., Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. Основы аудита: курс лекций с ситуационными задачами. — М.: Дело и сервис, 2002. — 160 с.
17. Гутцайт Е.М. Динамика средних цен на аудиторские проверки // Аудит. — 2022. — № 5. — С. 16 — 21.
18. Гутцайт Е.М. Обязательный аудит, инициативный аудит, иные формы подтверждения отчетности: ситуация и перспективы // Аудитор. — 2023. — № 1. — С. 10–18.
19. В гостях у редакции представители региональных отделений СРО ААС // Аудит. — 2017. — № 9. — С. 2–7.
20. Выступление Председателя Банка России Эльвиры Набиуллиной // Аудит. — 2016. — № 11. — С. 49.
21. Шеремет А.Д. Некоторые проблемы развития аудита в России // Аудит. — 2017. — № 1. — С. 4–6.
22. Международный стандарт аудита (МСА) 530 «Аудиторская выборка» (приложение № 21 к Приказу Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»).

ГЕРМАНИЯ ОШТРАФОВАЛА АУДИТОРА EY НА €500 ТЫС. ПО ДЕЛУ ОБАНКРОТИВШЕГОСЯ ФИНТЕХА WIRECARD

3 апреля германское Управление по надзору за аудитом (APAS) заявило об ответственности аудиторов обанкротившейся в 2020 году финтех-компании Wirecard. APAS сочло, что аудиторская компания нарушила свои профессиональные обязанности при проверке Wirecard в период с 2016 по 2019 год. При этом регулятор не стал делать вывод о том, намеренно ли аудитор игнорировал проблемы Wirecard или же пропустил их по халатности.

APAS запретило фирме в течение двух лет заключать новые контракты на аудит организаций, «представляющих общественный интерес». К ним относят все публичные компании, а также компании финансового, страхового и некоторых других секторов.

В решении регулятора не сообщается название аудиторской компании, однако как пишет газета Handelsblatt, речь идет об EY, которая занималась аудитом Wirecard. Теперь EY придется заплатить штраф €500 тыс., а пятерым ее сотрудникам,

причастным к нарушениям,— штрафы в размере от €23 тыс. до €300 тыс.

Wirecard оказалась в центре скандала в июне 2020 года, когда EY обнаружила нехватку на счетах Wirecard €1,9 млрд. После начала расследования стало известно, что Wirecard регулярно завышала свои продажи, скрывала убытки и допускала другие серьезные нарушения. Вскоре после начала скандала компания обанкротилась, а ее генеральный директор Маркус Браун был арестован.

В декабре прошлого года в Германии начался судебный процесс над ним. В ходе расследования возникло и много вопросов к EY, не сумевшей вовремя обнаружить серьезные проблемы Wirecard.

<https://www.kommersant.ru/doc/5913406>

03.04.2023

Автор: Яна Рождественская