

Модификация второго постулата аудита, сформулированного Р. Маутцем, Х. Шарафом

Modification of the Second Postulate of Auditing Formulated by R. Mautz, H. Sharaf

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-2-3-8

А.И. Попова, аспирант, Пермский государственный национальный исследовательский университет

A.I. Popova, Postgraduate Student, Perm State National Research University

e-mail: popovanasty84@mail.ru

e-mail: popovanasty84@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются второй и третий постулаты аудита, сформулированные Р. Маутцем и Х. Шарафом, и их последующая модификация. Исследуется вероятность конфликта интересов между аудитором и аудируемым лицом (сотрудниками, администрацией, собственниками бизнеса), аудитором и пользователями отчетности. Автор приходит к выводу, что первоначальная формулировка второго постулата Маутца, Шарафа утратила свою актуальность и не находит применения в современных реалиях; предлагается авторское видение данного постулата.

Ключевые слова: постулат Маутца, Шарафа, конфликт интересов, кризис доверия, участники аудита, аудируемое лицо, недобросовестные действия.

Abstract. The article discusses the second and third postulates of auditing formulated by R. Mautz and H. Sharaf, and their subsequent modification. The probability of a conflict of interest between the auditor and the audited entity (employees, administration, business owners) and the auditor and users of the reports is investigated. The author comes to the conclusion that the original formulation of the second postulate of Mautz, Sharaf has lost its relevance and does not find application in modern realities; the author's vision of this postulate is proposed.

Keywords: Mautz's postulate, Sharafa, conflict of interest, crisis of trust, audit participants, audited person, unfair actions.

Теория аудита, как и любая другая научная теория, основана на постулатах — базовых утверждениях, не требующих доказательств. Постулаты аудита были сформулированы американскими бухгалтерами-аудиторами Р. Маутцем и Х. Шарафом в 1961 году и впоследствии дополнены постулатами К. Робертсона и Т. Лимперга. В результате эволюции института аудита некоторые постулаты в дальнейшем были модифицированы. Рассмотрим более подробно второй постулат Маутца, Шарафа, который гласит: не следует предполагать конфликт интересов между аудитором и администрацией [15].

Считается, что в процессе аудита аудитор, аудируемое лицо (собственник) и администрация аудируемого лица должны преследовать одну и ту же цель — предоставление достоверной отчетности. Данная цель недостижима при отсутствии доверия между ними, т.е. если имеет место конфликт интересов. Отсюда вытекает следующий постулат: финансовая от-

четность и подтверждающие ее документы свободны от неточностей и тайн. Это значит, что предоставляемая аудируемым лицом отчетность не должна содержать искажения и тайны, а если все же содержит, то аудируемое лицо сознательно пошло на обман аудитора.

Данные постулаты не требуют доказательств и безоговорочно принимаются научным сообществом за некоторыми исключениями. Так, Я.В. Соколов допускает наличие ошибок в отчетности: искажение данных в отчетности неизбежно, во-первых, в силу субъективизма составителя, а во-вторых, любой документ содержит как невольные (технические) ошибки, так и вольные отклонения (обманы, приписки и т.д. [11, с. 38]. Качественно выстроенная система внутреннего контроля лишь снижает вероятность ошибок, но не может полностью их исключить.

Той же точки зрения придерживается и К.К. Арабян. Третий постулат Маутца, Шарафа был модифицирован ею следующим

образом: финансовая отчетность может включать в себя как ошибки, так и искажения, а аудиторю следует оценить возможность влияния фактов недобросовестных действий на достоверность финансовой отчетности [3, с. 34].

В свою очередь, Е.Ю. Итыгилова детально рассмотрела данный вопрос через призму дисфункций института аудита. По ее мнению, основной дисфункцией аудита является снижение качества бухгалтерской информации вследствие рассогласованного поведения участников института аудита. Первой среди причин такого поведения Е.Ю. Итыгилова указала неспособность аудитора оценить качество бухгалтерской информации из-за недобросовестных действий сотрудников и руководства аудируемого лица [5]. Здесь речь идет об умышленном сокрытии намеренных ошибок и искажений, допущенных сотрудниками или администрацией аудируемого лица. При анализе данного риска в отношении сотрудников аудируемого лица аудитор еще может рассчитывать на поддержку руководства. Однако в отношении недобросовестных действий со стороны руководства или при наличии сговора с третьими лицами такая возможность минимальна. В данной ситуации имеет место конфликт интересов аудитора и администрации аудируемого лица.

Недобросовестные действия могут наблюдаться не только со стороны сотрудников и администрации аудируемого лица, но также и со стороны его собственников. Все участники рынка преследуют свои экономические выгоды, а в основе современных рыночных отношений лежит максимизация прибыли, причем для некоторых участников рынка — любой ценой. Значительная часть собственников бизнеса видит рост прибыли в том числе за счет ухода от налогов, нелегального «отмывания» денег, «серых» схем бизнеса, зарплата в конвертах и т.д. Кроме того, в течение продолжительного периода времени приоритетным был исключительно налогооориентированный аудит, основной целью которого как раз и было подтверждение соответствия налоговой базы аудируемого лица его реальному имущественному и финансовому положению. Во избежание замечаний и штрафных санкций со стороны контролирующих органов собственники бизнеса вынуждены соблюдать на-

логовое законодательство, но в то же время не заинтересованы в публичном подтверждении своего реального имущественного и финансового положения. Они скорее, напротив, заинтересованы в сокрытии реального положения бизнеса, что противоречит нормам и принципам аудита. В результате недобросовестных действий собственников аудиторская проверка, даже самая тщательная, не всегда отображает реальное состояние бизнеса и тем более не гарантирует его дальнейшее устойчивое развитие. Нежелание экономических субъектов подвергать бухгалтерскую отчетность аудиту говорит о том, что интересы собственников аудируемого лица вступают в конфликт с интересами аудитора.

Кроме того, имеют место ситуации умышленного искажения информации о финансовом положении бизнеса в сторону увеличения его реальных показателей. Это характерно в случае привлечения в бизнес заемного капитала. Здесь собственники, напротив, завышают реальные показатели, так как заинтересованы предоставить аудиторю информацию о бизнесе в наиболее выгодном свете. Даже если у собственника есть сомнения в дальнейшей непрерывности деятельности фирмы или он знает о потенциальной угрозе банкротства, он заинтересован в сокрытии данных фактов от аудитора. Очевидно, что в данной ситуации также имеет место конфликт интересов аудитора и собственников бизнеса.

Таким образом, можно с уверенностью сделать вывод, что «доверие» и «капитализм» — понятия несовместимые. Во всех ситуациях, рассмотренных выше, постулат отсутствия конфликта интересов неприемлем, так как доверие между аудитором и аудируемым лицом (как собственником, так и администрацией) отсутствует.

Еще одной из причин рассогласованного поведения участников института аудита, по мнению Е.Ю. Итыгиловой, является отсутствие возможности заинтересованных пользователей полагаться на мнение аудиторов. Аудиторская деятельность законодательно регламентирована, а выражение мнения аудитором ограничено рамками аудиторских стандартов [5]. Зачастую аудиторы чересчур полагаются на возможность дальнейшей непрерывности деятельности аудируемого лица

и могут не принять во внимание или намеренно скрыть факты недобросовестного составления финансовой отчетности.

Вопрос отсутствия доверия к аудиторам поднимался многими исследователями, в том числе К.К. Арабян в докладе «Концептуальные основы развития аудиторской деятельности»: «На современном этапе цель и задачи аудита не в полной мере соответствуют ожиданиям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, что привело к возникновению кризиса доверия на рынке аудиторских услуг. Особенно отчетливо это проявилось в период мирового финансового кризиса 2008 года. В обществе сформировалось убеждение об утрате ценности аудита» [2].

Действительно, мировые экономические кризисы привели к дефициту доверия ко всей аудиторской отрасли в целом. Результатом этих кризисов стало то, что предприятия, имевшие положительные аудиторские заключения, одно за другим объявляли себя банкротами, несмотря на отсутствие признаков финансовой несостоятельности в бухгалтерской отчетности и замечаний со стороны аудиторов. Институт аудита не оправдал себя и претерпел кризис доверия.

Почему же аудиторы давали положительные заключения? Основываясь на постулате отсутствия конфликта интересов, аудиторы излишне доверяли системе внутреннего контроля аудируемых лиц. При этом детальной проверке подвергалась только отчетность аудируемого лица, дальнейшая непрерывность деятельности предприятия в тот период особо не анализировалась. Сложившаяся ситуация привела к дефициту доверия не только к представителям бизнеса, но и между аудитором и пользователями отчетности.

В отношении обязательного аудита наше мнение также схоже с мнением Е.Ю. Итыгиловой. Аудируемое лицо обязано предоставлять пользователям проаудированную отчетность, а аудитор обязан рассматривать в ходе аудита риск недобросовестных действий, что не соответствует потребностям и ожиданиям как пользователей бухгалтерской информации, так и самого заказчика аудиторской проверки. Здесь на лицо подмена добровольного сотрудничества и содействия вынужденной необходимостью, обязанностью [5]. Действительно,

с самого основания института аудита и по сей день аудит как форма контроля был и остается обязательным. Обязательный, вынужденный аудит не может быть основан на доверии, взаимопомощи и сотрудничестве. Обязательный аудит ограничен сроками и требованиями законодательства и накладывает определенную ответственность на аудируемое лицо, в том числе на исполнителя, ответственного за проведение аудита, который обязан предоставить аудитору всю необходимую информацию надлежащего качества и в определенный срок. В данном случае велика вероятность умышленного искажения отчетности с целью выставить ее в наиболее выгодном свете и избежать нареканий со стороны руководства. С этой стороны аудит для ответственных лиц мало отличается от проводимой ранее ревизии, а аудитор воспринимается ответственными лицами не как помощник и советчик, а как ревизор. В данном случае наблюдается конфликт интересов между аудитором и администрацией, отвечающей за проведение аудита.

Говоря об ответственности за проведение аудита, следует учитывать еще один немаловажный аспект: на современном этапе все больше предприятий передают функции бухгалтерского учета на аутсорсинг. Для предприятий-аутсорсеров ответственность за проведение аудита трактуется несколько иначе: от положительного аудиторского заключения напрямую зависит индекс качества оказываемых услуг, а следовательно, и дальнейшая непрерывность деятельности уже непосредственно самого предприятия-аутсорсера. Поэтому получение положительного аудиторского заключения является единственной возможностью, гарантирующей дальнейшее существование этого предприятия. Предприятие-аутсорсер заинтересовано получить его любой ценой. С другой стороны, предприятие-аутсорсер не знает в достаточной степени специфику деятельности организации изнутри и располагает только имеющимися учетными данными, что значительно затрудняет выявление ошибок и подлогов в случае их наличия. В случае если ошибки, подлоги и другие умышленные искажения все-таки будут выявлены на стадии подготовки к аудиту, предприятие-аутсорсер будет вынуждено их исправить до предоставления данных аудитору. В этой

ситуации значительно возрастает вероятность сокрытия данных фактов во избежание получения отрицательного аудиторского заключения. И чем больше возрастает давление на предприятие-аутсорсера, тем больше вероятность конфликта интересов между ним и аудитором. Для предприятия-аутсорсера аудитор — не помощник и не консультант, а все тот же ревизор.

Таким образом, аудиторская проверка, основанная на обоюдном доверии и взаимопомощи, а следовательно, и отсутствие конфликта интересов между участниками аудита могут быть возможны только в случае добровольного инициативного аудита.

Говоря о доверии между участниками института аудита, не следует забывать о том, что изначально, до появления частной собственности и акционерных обществ, аудит был подтверждающим и представлял собой форму государственного контроля, основной целью которого было выявление умышленных подлогов, хищений и иных злоупотреблений. В основу такого контроля было положено недоверие государства к управляющим и распорядителям государственной собственности. В дальнейшем, с появлением частной собственности и акционерных обществ, аудит был выделен в отдельную независимую форму контроля, однако суть осталась прежней — недоверие пользователей (дольщиков и вкладчиков) к предоставленной информации и их требования ее подтверждения, а также недоверие государства к представителям бизнеса как налогоплательщикам. Сама суть аудиторской проверки заключается в профессиональном скептицизме, т.е. сомнении в надежности истины (в данном случае отчетности) и недоверии к ней. Следовательно, можно говорить о том, что в большинстве случаев доверие между аудитором, заинтересованными пользователями и аудируемым лицом маловероятно или же отсутствует как таковое.

Так почему же доверие между участниками аудита легло в основу второго постулата Маутца, Шарафа? Говоря о моральном аспекте доверительных отношений в процессе аудита, не следует забывать, что изначально в основе института аудита была английская школа, а английская модель в дальнейшем экстраполировалась на американскую и некоторые европейские. Отношение к доверию

в Англии в тот период было иное, нежели во всем остальном мире. В большинстве своем экономические отношения в Англии строились на взаимном доверии и безупречной репутации. Сделки заключались на основе устной договоренности, подразумевающей абсолютное доверие к партнеру, и скреплялись джентельменским соглашением. Недобросовестность в бизнесе была, скорее, редким исключением. Несмотря на то что уже тогда аудит был обязательным, предприниматели были заинтересованы в проведении аудита, так как это способствовало привлечению новых клиентов и инвестиций, развитию бизнеса и максимизации прибыли. Поэтому постулат доверия в том виде, в котором был сформулирован Маутцем, Шарафом, был применим только к английской модели аудита и только на этапе подтверждающего аудита того периода.

Данный постулат в первоначальной формулировке мог бы быть применим в обозримом будущем, когда аудиторская проверка будет основана на методологии сплошного, непрерывного, полностью автоматизированного цифрового аудита. Данная методология предполагает проведение аудиторской проверки посредством цифровизации: применение искусственного интеллекта, ботов, технологий блокчейн и т.д. На современном этапе в силу сплошного непрерывного потока информации и больших массивов данных аудитор физически не может полностью проверить все операции аудируемого лица. Он вынужден осуществлять выборочную проверку и доверять системе внутреннего контроля предприятия. Вынужденное доверие не может служить основанием отсутствия конфликта интересов между аудитором и аудируемым лицом. Цифровой автоматизированный аудит позволит перераспределить ресурсы при аудиторской проверке: отпадет необходимость выборочной проверки, так как блокчейн-технологии позволят отслеживать все транзакции с активами организации, начиная с момента их приобретения. Искусственный интеллект позволит анализировать полученные данные, выявляя при этом намеренные и ненамеренные ошибки и искажения в бухгалтерском учете. Данные технологии сделают проверку учета и отчетности максимально прозрачной, сведя на нет все усилия недобросовестных собствен-

ников или администрации скрыть подлоги, хищения, иные злоупотребления. Со стороны аудитора больше не возникнет необходимости в вынужденном доверии к системе внутреннего контроля аудируемого лица.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что первоначальная формулировка второго постулата Маутца, Шарафа утратила свою актуальность и не находит применения в современных реалиях.

О возможности конфликта интересов в свое время говорил еще один выдающийся теоретик аудита — Дж. Робертсон. Среди сформулированных им постулатов первое место занимает вероятное столкновение интересов [10, с. 28].

В отношении доверия между участниками аудита Я.В. Соколов был более категоричен. Он предложил свою, прямо противоположную интерпретацию данного постулата: «Отчет составлен неверно». Это значит, что, по мнению Я.В. Соколова, конфликт интересов между аудитором и аудируемым лицом неизбежен, действия администрации являются мошенническими, а деятельность клиента сомнительной [11, с. 36].

Отчасти мы разделяем столь категоричное утверждение, но предлагаем модифицировать данный постулат следующим образом:

- дополнить участников аудита: помимо аудитора и администрации аудируемого лица необходимо добавить его сотрудников, а также пользователей отчетности и собственников бизнеса;

- выделить обособленно понятия «добровольный аудит» и «обязательный аудит», так как, по нашему мнению, первоначальная формулировка данного постулата может быть применима исключительно при добровольном инициативном аудите.

Мы считаем, что второй постулат Маутца, Шарафа должен быть переформулирован следующим образом: *при обязательном аудите конфликт интересов возможен между аудитором и пользователями отчетности и неизбежен между аудитором и аудируемым лицом — его сотрудниками, собственниками, администрацией.*

Аудитору следует предполагать недобросовестные действия аудируемого лица и умышленное сокрытие этих фактов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Литература

1. Азиева З.И., Макаревич Д.Д. Эволюция теории и методологии аудита // Актуальные вопросы современной экономики. — 2021. — № 12. — С. 1056–1060.
2. Арабян К.К. Концептуальные основы развития аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL:<https://docs.yandex.ru/docs/view?tm=1708256822&tld=ru&lang=ru&name=Doklad-Arabyan-K.K.-Kontseptualnye-osnovy-razvitiya-auditorskoi-deyatelnosti-v-RF>
3. Арабян К.К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности // Учет. Анализ. Аудит. — 2019. — Т. 6. — № 1. — С. 28–39.
4. Баранов П.П., Шапошников А.А. Теория аудита в системе координат науковедения // Международный экономический симпозиум – 2015: материалы Международных научных конференций, посвященных 75-летию экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета: сборник статей, Санкт-Петербург, 22–25 апреля 2015 года / ответственный редактор С.А. Белозеров. — СПб: Скифия-принт, 2015.
5. Итыгилова Е.Ю. Дисфункциональные проблемы института аудита на современном этапе его развития и пути их преодоления // Этап. — 2015. — 3. [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL:<https://cyberleninka.ru/article/n/disfunktsionalnye-problemy-instituta-audita-na-sovremennom-etape-razvitiya-i-puti-ih-preodoleniya>
6. Кизилов А.Н., Богатая И.Н. Эволюция аудита как науки и практической деятельности // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 34(232).
7. Олисаева А.В., Узгурчиева Р.О. Институциональные особенности аудита бухгалтерской финансовой отчетности // Вестник Академии знаний. — 2020. — № 36(1). — С. 182–186.

8. *Омаров А.К.* Современные теории аудита // Экономика и социум. — 2018. — № 5(48). — С. 947–952.
9. *Пугачева Е.И.* Попытки теоретического конструирования теории аудита: Маутц и Шараф // Бухгалтерский учет и аудит: прошлое, настоящее и будущее: сборник научных статей региональной научно-практической конференции: в 2 ч., Новосибирск, 21–22 ноября 2016 года. — Ч. 1. — Новосибирск: Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», 2016. — С. 294–296.
10. *Робертсон Дж.* Аудит / пер. с англ. — М.: КРМГ, Контакт, 1993. — 496 с.
11. *Соколов Я.В.* Десять постулатов аудита // Бухгалтерский учет. — 1993. — № 11. — С. 36–38.
12. *Харитонова К.В.* Теоретические аспекты аудита // Современные инновации. — 2020. — № 3(37). — С. 33–38.
13. *Чекавинская Г.А.* Институциональная парадигма аудита: междисциплинарный дискурс // Проблемы развития территории. — 2020. — № 3(107). — С. 72–89.
14. *Limperg Th.* The Social Responsibility of the Auditor. — Limperg instituut. Inter-university institute for accountancy. — Amsterdam, 1985. — 46 p.
15. *Mautz R.K., Sharaf H.A.* The Philosophy of Auditing. — Sarasota, American Accounting Association, 1961. — 252 p.

МОЖНО ЛИ НЕ ПЛАТИТЬ ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ ЗА НЕИСПОЛЬЗУЕМЫЕ АВТОМОБИЛИ

Серьезная неисправность или аварийное состояние транспортного средства могут надолго лишить возможности использовать его. Обязана ли организация уплачивать транспортный налог в отношении неисправных транспортных средств, которые давно не используются в хозяйственной деятельности?

ФНС напомнила, что плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. То есть обязанность по уплате транспортного налога ставится в зависимость от регистрации транспортного средства, а не от фактического его использования. Нерабочий или неиспользуемый по иным причинам автомобиль не перестает быть тем самым объектом налогообложения. И если за организацией числится транспортное средство, не снятое с учета в органах ГИБДД, она обязана уплачивать за него транспортный налог (Письмо ФНС от 27 октября 2023 г. № БС-19-21/318@).

Но если для налоговой инспекции в этом случае вы будете добросовестным налогоплательщиком, то у органов финконтроля осуществление налоговых платежей за неиспользуемое имущество, скорее всего, вызовет претензии. Как правило, в таких случаях речь идет о неэффективном расходовании средств, и суды согласны с такой квалификацией (см. решение АС Амурской области от 31 октября 2023 г. по делу № А04-7550/2023, постановление Чаа-Хольского районного суда Республики Тыва от 27 февраля 2023 г. по делу № 5-5/2023, постановление Восемнадцатого ААС от 31 октября 2019 г. по делу № А76-6432/2019). А вот о нецелевых тратах в подобных ситуациях говорить безосновательно — НК РФ обязывает учреждение уплачивать налог независимо от фактического наличия и использования транспортного средства (решение АС Республики Саха от 3 ноября 2023 по делу № А58-7788/2022). Также, по мнению ревизоров, сохранение на балансе не используемых в деятельности

автомобилей причиняет ущерб в виде необоснованного уменьшения объема денежных средств учреждения, уплаченных в качестве транспортного налога (решение Первореченского районного суда г. Владивостока Приморского края от 27 октября 2020 г. по делу № 2-1748/2020).

В этой связи вновь сделаем акцент: при проведении годовой инвентаризации следует уделить особое внимание оценке соответствия имущества понятию «актив» и организовать списание неиспользуемых по причине непригодности объектов. Если же признанный «неактивом» объект еще имеет полезный потенциал, но не используется по причине, например, несоответствия уставной деятельности учреждения, следует инициировать его передачу в казну. Ведь даже не отвечая критериям актива в учреждении, такое имущество по-прежнему входит в состав активов соответствующего публично-правового образования, а обладая полезным потенциалом, по решению органа по управлению имуществом вполне может быть передано в оперативное управление и использоваться другим учреждением. Соответствующие разъяснения давал Минфин.

При этом орган по управлению имуществом не может отказаться принимать в казну объект имущества, если учреждение-балансодержатель не использует и не планирует его использовать — на это еще в 2018 году указал Верховный Суд РФ. При этом отсутствие других учреждений, за которыми имущество может быть закреплено на праве оперативного управления, не может быть причиной отказа в зачислении неиспользуемого учреждением объекта в казну, поскольку противоречит органа по управлению имуществом (постановления Четырнадцатого ААС от 23.01.2024 № 14АП-9848/23 и Двадцатого ААС от 22.01.2024 № 20АП-8375/23).

<https://www.garant.ru/news/1679626/>
31 января 2024 г.

