

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА

Демидова Т.А., соискатель кафедры «Аудит», ведущий аудитор ООО «Посуда-центр сервис»

*Новосибирский государственный университет экономики и управления*

В статье рассматривается методика сбора информации, формирующей профессиональное суждение аудитора, требования к его документальному подтверждению. Обосновывается необходимость разработки точек контроля, позволяющих существенно снизить трудозатраты и повысить качество аудита.

Аудитор выражает мнение о достоверности финансовой отчетности, основываясь на своем профессиональном суждении, на всех этапах аудита (планирование, сбор, обработка и оценка аудиторских доказательств).

По мнению известных российских авторов в области аудита (Е.М. Гутцайт, Л.З. Шнейдман, А.А. Шапошников и т.д.), под профессиональным суждением следует понимать обоснованное мнение эксперта, сформированное в условиях неопределенности. Основанием являются его профессиональные знания и опыт, результат экспертной оценки [1, с. 49; 6, с. 3; 4, с. 3]. Однако границы применения профессионального суждения аудитора не установлены и его надежность не гарантируется действующим законодательством. Вместе с тем, в соответствии с п. 6 ПСАД №2 «Документирование аудита» [2] в рабочих документах аудитора должны содержаться не только выводы, но и обоснование всех важных моментов, по которым выражено его профессиональное суждение. В случаях высказывания профессионального суждения по важным и сложным принципиальным вопросам в рабочих документах отражаются факты, известные аудитору на момент формулирования выводов.

При этом аудитор может выражать мнение о достоверности, основываясь только на собственном профессиональном суждении. Это самый простой способ, преимуществом которого является минимум трудозатрат. Однако качество субъективного мнения, не подтвержденного фактами и ссылками на нормы действующего законодательства, невысоко и может вызвать сомнения пользователей.

Более предпочтительным способом формирования аудиторского суждения представляется метод экспертных оценок, который основан на использовании мнения авторитетных специалистов. Такой способ исключает субъективизм, повышает качество сделанных выводов. Но его применение связано с решением ряда специфических проблем. К их числу относятся:

- формирование группы экспертов и организация их опроса;
- отсутствие единства мнений.

Непредвзятое, нестандартное суждение является наиболее ценным. Поэтому методика предполагает создание экспертной группы по формальным признакам, характеризующим профессионализм, в частности:

- должность;
- ученая степень;
- число публикаций;

- цитируемость трудов;
- креативность;
- отношение эксперта к экспертизе;
- прагматизм, аналитичность и широта мышления [5, с. 22].

Однако возможны ситуации, когда в аудиторской фирме не окажется экспертов, соответствующих заданным характеристикам (имеющих одновременно ученую степень, практику и публикации по рассматриваемому вопросу) или такой эксперт окажется в единственном числе. Вообще очень сложно сказать, какое количество экспертов необходимо и достаточно для формирования профессионального суждения в ситуации неопределенности. Открытым остается вопрос о порядке документирования этих суждений.

Отсутствие единства мнений внутри аудиторской организации возможно в ситуации, когда разные аудиторские группы по одинаковому вопросу используют мнение различных экспертов, а также при принятии на работу новых специалистов с уже сформированным на прежнем месте работы мнением. В результате аудиторская фирма теряет единую политику, что грозит выдачей различных заключений в схожих ситуациях.

Автором статьи предлагается методика сбора информации и документирования аргументов, основанных на профессиональном суждении аудитора, которая направлена на решение проблемы выбора группы экспертов, обоснования сформированного мнения и соблюдения требований стандартов аудита.

Последовательность формирования профессионального суждения, согласно предложенной методике, представлена на рис. 1.



**Рис. 1. Схема формирования профессионального суждения аудитора**

Четкая постановка вопроса (проблемы) в письменной форме позволит аудитору избежать искажения информации при опросе экспертов.

Требование норм действующего законодательства по поставленному вопросу (проблеме) фиксируется в рабочем документе в письменной форме, и представляет собой подготовленный аудитором перечень законодательных и нормативных актов, регламентирующих конкретную ситуацию и нарушенных аудируемым лицом (или обосновывающих выявленные нарушения и недостатки). При этом указываются:

- пункт;
- статья;
- наименование;
- дата и номер документа;
- краткое содержание.

Максимальный объем раздела не должен превышать одну страницу рабочего документа.

Для проведения экспертной оценки необходимо привлечь достаточное количество специалистов различных профилей для всесторонней аспектной характеристики (учетной, налоговой, юридической и т.д.). Для этого предлагается использовать мнение:

- экспертов аудиторской фирмы (аудиторы, юристы);
- специалистов Министерства финансов РФ;
- специалистов инспекции Федеральной налоговой службы;
- экспертов других фирм, отвечающих заданным критериям (ученая степень, должность, опыт, количество публикаций, репутация и т.д.);
- судебную практику.

Мнение экспертов должно быть аргументировано и выражено в письменной форме. Под аргументацией подразумевается ссылка на законодательные и нормативные акты. Приводятся разъяснения и мнения экспертов только по интересующей проблеме в объеме, не превышающем одну страницу рабочего документа.

Основываясь на собранной информации, которая в первую очередь учитывает аргументы по конкретному изучаемому вопросу, аудитор формирует свое мнение – профессиональное суждение с достаточно высокой степенью уверенности. Мнение должно быть выражено в краткой форме (три-четыре предложения) в виде резюме, дающего исчерпывающий ответ на поставленный вопрос (проблему).

Форма рабочего документа, позволяющего фиксировать формирование профессионального суждения, может выглядеть следующим образом (рис. 2).

Далее рассмотрим пример документирования обоснования профессионального суждения по поводу необходимости восстановления налога на добавленную стоимость при списании товаров (рис. 3).

Наименование аудируемого лица:	РД	№
Аудируемый период:	Лист	№
<b>Профессиональное суждение аудитора</b>		
<b>Постановка вопроса (проблема):</b>		
<b>Ссылки на нормы действующего законодательства:</b>		
<b>Экспертная оценка специалистов</b>		
1. Эксперты аудиторской фирмы (аудиторы, юристы и т.д.)		
(Ф.И.О.)	(Должность)	
2. Специалисты Минфина РФ		
(Ф.И.О.)	(Должность)	(Дата, номер письма)
3. Специалисты ИФНС		
(Ф.И.О.)	(Должность)	(Дата, номер письма)
4. Эксперты других фирм, отвечающие заданным критериям (ученая степень, должность, опыт, количество публикаций, репутация и т.д.)		
(Ф.И.О.)	(Должность)	(наименование издания, номер, год)
5. Судебная практика		
(наименование судебного органа)	(Дата, номер решения суда)	
<b>Профессиональное суждение аудитора:</b>		
(Ф.И.О.)	(Должность)	(Дата) (Подпись)
<b>Контроль качества:</b>		
(Ф.И.О.)	(Должность)	(Дата) (Подпись)

Рис. 2. Формирование профессионального суждения

Наименование аудируемого лица:	ООО «Полюс»	РД	№ПСА-1
Аудируемый период:	2008 г.	Лист	№1
<b>Профессиональное суждение аудитора</b>			
<b>Постановка вопроса (проблема):</b> необходимость восстановления НДС при списании товаров в случае их хищения			
<b>Ссылки на нормы действующего законодательства:</b>			
Согласно подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным в порядке, предусмотренном п. 21 НК РФ, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, указанных в п. 2 названной статьи, за исключением операций, предусмотренной подп. 1 п. 3 названной статьи, а также при передаче основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества, имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц			
<b>Экспертная оценка специалистов:</b>			
1. Эксперты аудиторской фирмы (аудиторы, юристы и т.д.)			
Мнение отсутствует			
(Ф.И.О.)	(Должность)		
2. Специалисты Минфина РФ			
В соответствии с п.2 ст. 171 НК РФ в случае хищения товаров, принятые ранее к вычету суммы НДС подлежат восстановлению и уплате в бюджет в том отчетном (налоговом) периоде, в котором указанные товары были списаны, поскольку похищенные товары не могут использоваться для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС			
А.И. Иванеев	Заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики	31.07.06 г. №03-04-11/132; 06.05.06 г. №03-03-04/1421; 30.09.03 г. №04-03-11/77	
Н.А. Комова	Заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ	18.11.05 г. №03-04-11/308; 20.09.04 г. №03-04-11/155; 08.09.04 г. №03-04-11/143	
(Ф.И.О.)	(Должность)	(Дата, номер письма)	
3. Специалисты ИФНС			
Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со ст. 171 и 172 НК РФ по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с п. 21 НК РФ, но не использованным для указанных операций, должны быть восстановлены и уплачены в бюджет. Стоимость похищенного имущества должна возмещаться за счет виновных лиц с учетом налога на добавленную стоимость			
(Ф.И.О.)	(Должность)	19.10.05 г. №ММ-6-03/886@	
4. Эксперты других фирм, отвечающие заданным критериям (ученая степень, должность, опыт, количество публикаций, репутация и т.д.)			
Мнение отсутствует			
(Ф.И.О.)	(Должность)	(Наименование издания, номер, год)	
5. Судебная практика			
НК РФ в случае списания ценностей по обнаруженным недостаткам не содержит оснований для восстановления НДС. Недостача товаров, обнаруженная в процессе инвентаризации, не налагает на налогоплательщика обязанности восстановить ранее принятый к вычету НДС. Если спорное имущество приобреталось и использовалось для производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения, возникает право на налоговый вычет, несмотря на последующие изменения в использовании имущества			
ВАС РФ		23.10.06 г. №10652/06, 22.06.04 г. №2565/04, 22.06.04 г. №2300/04, 30.03.04 г. №15511/03, 11.11.03 г. №7473/03	
(наименование судебного органа)		(Дата, номер решения суда)	
<b>Профессиональное суждение аудитора:</b>			
Учитывая требования НК РФ, позицию Минфина России и налоговых органов в случае совершения хищения (недостачи) имущества налогоплательщик должен восстановить суммы НДС, ранее принятые налогоплательщиком к вычету при приобретении этого имущества.			
В то же время, учитывая судебную практику по данному вопросу, налогоплательщик может доказать отсутствие оснований для восстановления сумм НДС, ранее принятых к вычету при приобретении имущества, в случае совершения хищения (недостачи) данного имущества в судебном порядке			
Петрова А.В.	Аудитор (Должность)	01.07.09 г.	Петрова (Подпись)
(Ф.И.О.)		(Дата)	
<b>Контроль качества:</b>			
Иванова Е.В.	Старший аудитор (Должность)	02.07.09 г.	Иванова (Подпись)
(Ф.И.О.)		(Дата)	

Рис. 3. Рабочий документ «Обоснование профессионального суждения аудитора»

Такой рабочий документ в дальнейшем используется при подготовке письменной информации по результатам аудита. Его следует хранить в виде шаблона типовых описаний профессионального суждения аудитора по выявленным нарушениям и регулярно обновлять при появлении новой информации.

Предложенная методика обеспечивает:

- всестороннее рассмотрение вопроса;
- аргументированную доказательную базу;
- снижение трудозатрат на изучение одинакового вопроса разными сотрудниками;
- в конечном итоге повышение достоверности (качества) аудиторского суждения.

Кроме того, немаловажным моментом в практике аудита является формирование «профессионального суждения аудиторской фирмы». При отсутствии единства мнений среди экспертов-сотрудников, аудиторская фирма имеет возможность по предложенной методике сформировать «мнение – профессиональное суждение фирмы» и задокументировать его.

На основе шаблона типовых описаний профессионального суждения аудитора по выявленным нарушениям разрабатывается рабочий документ «точки контроля», с которым работает аудитор в процессе аудита.

В качестве точек контроля предложено рассмотреть:

- перечень документов, необходимых для оформления хозяйственной операции;
- краткое описание назначения указанных документов;
- отражение хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета;
- формы документов с указанием требований к их оформлению в соответствии с шаблоном типовых описаний.

Рабочий документ «точки контроля» может иметь следующую форму (рис. 4).

№	Содержание хозяйственной операции	(Наименование хозяйственной операции)			Приложение
		Наименование документа	Содержание	Проводка	
1	2	3	4	5	6
...	...	...	...	...	...

Рис. 4. Рабочий документ «Точки контроля»

Пример формирования точек контроля при проверке поступления основных средств приведен в табл. 1.

Таблица 1

**ТОЧКИ КОНТРОЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ ПАКЕТА ДОКУМЕНТОВ И СХЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ С ОБЪЕКТАМИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ (ОС), СТОИМОСТЬЮ БОЛЕЕ ИЛИ РАВНОЙ 20 тыс. руб.**

№	Содержание хозяйственной операции	ОС и неотделимые улучшения			Приложение
		Наименование документа	Содержание	Проводка	
1	2	3	4	5	6
<b>1 Поступление</b>					
1.1	ОС <sup>1</sup> , учитываемые у поставщика как товары (готовая продукция)	Товарная накладная по форме №ТОРГ-12	Первоначальная стоимость ОС	Дт 08-4 - Кт 60	№1.1
		Товарно транспортная накладная по форме №Т-1, ГУ-29-О, ГУ-27	Транспортные расходы по доставке ОС включаются в его первоначальную стоимость	Дт 08-4 - Кт 60	№1.2
		Акт выполненных работ по доставке груза			№1.3
		Счет-фактура на стоимость приобретенного ОС и транспортных расходов	«Входной» налог на добавленную стоимость (НДС)	Дт 19 - Кт 60	№1.4
1.4	ОС <sup>1</sup> , вносимые учредителями в качестве вклада в уставный капитал	Экспертная оценка (при стоимости более 20 тыс. руб.)	Первоначальная стоимость ОС	Дт 08-4 - Кт 60	-
		Первичные документы учредителя на покупку имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал (ТОГР-12, копия чека, чек и т.д.)			-
		Решение учредителей			-
		Акт приемки-передачи ОС			-
1.5	ОС, требующие монтажа	Первичные документы для формирования первоначальной стоимости в зависимости от способа поступления (подп. 1.1-1.4)	Первоначальная стоимость ОС	Дт 07 - Кт 60 (75)	-
		Приказ о приеме и монтаже оборудования			№1.7
		Акт о приеме (поступлении) оборудования по форме №ОС-14			№1.8
		Товарно-транспортная накладная по форме №Т-1, ГУ-29-О, ГУ-27	Транспортные расходы по доставке ОС включаются в его первоначальную стоимость	Дт 19 - Кт 60	№1.2
		Акт выполненных работ по доставке груза	№1.3		
		Счет-фактура на стоимость транспортных расходов	«Входной» НДС	Дт 19 - Кт 60	№1.4
		Акт о приемке-передаче оборудования в монтаж по форме №ОС-15	Передача в монтаж	Дт 08-3 - Кт 07	№1.9
		Договор подряда	Стоимость работ и материалов подрядчика (если подрядным способом)	Дт 08-3 - Кт 60	-
		Лицензия подрядчика			-
		Сметный расчет			№1.10.1
		Акт о приемке выполненных работ по форме №КС-2			№1.10.2
Справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме №КС-3	№1.10.3				
Счет-фактура на стоимость работ и материалов		Дт 19 - Кт 60	№1.4		
Расчет заработной платы сотрудников, непосредственно участвующих в монтаже оборудования	Заработная плата включается в первоначальную стоимость оборудования на основании расчетной ведомости	Дт 08-3 - Кт 70	№1.11		
		Дт 08-3 - Кт 69			

<sup>1</sup> ОС, кроме оборудования, требующего монтажа.

Рабочие документы «точки контроля» разрабатываются для каждого участка аудита и используются при документальной проверке. Их разработка позволяет:

- повысить качество документальной проверки (фиксируются все нарушения, на которых акцентируется внимание аудиторов);
- снизить трудозатраты на поиск и чтение информации о порядке документального оформления и отражения в учете хозяйственных операций;
- сократить время на обучение новых сотрудников за счет компактности, наглядности и простоты изложения информации.

### Литература

1. Гутцайт Е.М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности [Текст] / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2001. – №8.
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Подольский В.И. Представление результатов аудиторской проверки [Текст] / В.И. Подольский // Аудиторские ведомости. – 2006. – №10.
4. Шапошников А.А. Профессиональное суждение и его роль в аудите [Текст] / А.А. Шапошников, Т.В. Синицина // Аудиторские ведомости. – 2006. – №4.
5. Шапошников А.А. Границы профессионального суждения в аудите [Текст]: монография / А.А. Шапошников, Т.В. Синицина. – Кемерово: Кемеровский институт (филиал) ГОУ ВПО «РГТЭУ», 2007. – 124 с.
6. Шнейдман Л.З. Интервью [Текст] // Финансовая газета. – 2001. – №44.

### Ключевые слова

Документирование; профессиональное суждение аудитора; выбор группы экспертов; обоснованность суждения; аргументация выводов; профессиональное суждение аудиторской фирмы; рабочий документ; точки контроля; качество аудита; снижение трудозатрат.

*Демидова Татьяна Алексеевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Порядок формирования и документирования профессионального суждения аудитора является важным и сложным процессом в ходе аудита. Границы применения профессионального суждения аудитора не установлены и его надежность не гарантируется действующим законодательством. Существующие методики либо не обеспечивают необходимое качество аудита, либо связаны с решением ряда специфических проблем, к которым в частности относятся:

- формирование группы экспертов и организация их опроса;
- отсутствие единства мнений среди экспертов.

Вообще очень сложно сказать, какое количество экспертов необходимо и достаточно для формирования профессионального суждения в ситуации неопределенности. Открытым остается вопрос о порядке документирования этих суждений.

Автором рецензируемой работы предлагается методика сбора информации и документирования аргументов, основанных на профессиональном суждении аудитора, которая направлена на решение проблемы выбора группы экспертов, обоснования сформированного мнения и соблюдения требований стандартов аудита.

Статья представляет как теоретический, так и практический интерес и может быть рекомендована для публикации.

*Шапошников А. А., д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой аудита Новосибирского государственного университета экономики и управления, член Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров России*

## 4.1. DOCUMENTING OF PROFESSIONAL JUDGEMENT OF THE AUDITOR

T.V. Demidova, the Competitor of Chair «Audit»,  
the Leading Auditor of Open Company  
«Ware-Center Service»

*Novosibirsk State University of  
economy and management*

In article the technique of gathering of the information forming professional judgement of the auditor, the requirement to its documentary acknowledgement is considered. Necessity of working out of points of the control allowing essentially to lower an expenditure of labour and to raise quality of audit is proved.

### Literature

1. E.M. Guttsajt. Auditor check from positions of theories of decision-making in the conditions of uncertainty [Text] – Auditor sheets, 2001, №8. – 95.
2. Federal rules (standards) auditor the figure-nosti [the Electronic resource]: the decision the Governor-stva of the Russian Federation from 23 сент. 2002 №696. Access from sprav.-legal system "ConsultantPlus".
3. V.I. Podolsk. Predstavlenie of results of auditor check. [Text] – Auditor sheets, 2006, №10. – 95.
4. A.A. Shaposhnikov, T.V. Sinitsina Professional judgement and its role in audit. [Text] – Auditor sheets, 2006, №4. – 95.
5. A.A. Shaposhnikov, T.V. Sinitsina Border of professional judgement in audit: the monography. [Text] – Kemerovo: the Kemerovo institute (branch) of GOU VPO «RGTU», 2007. – 124.
6. L.Z. Shnejdman. [text] - the Financial newspaper, 2001, №44. – 7.

### Keywords

Documenting; professional judgement of the auditor; choice of a commission of experts; validity of judgement; the argument of conclusions; professional judgement of auditor firm; brief; control points; quality of audit; decrease in expenditures of labour.