

Володимир Володимирович **ГОЛОВАЧ**

к.ю.н., заслужений юрист України, сертифікований аудитор, Інститут аудиту
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3669-9071>

БІХЕВІОРИЗМ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ЮРИДИЧНИЙ ЗМІСТ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

У статті розглянуто загальновідому серед зарубіжних вчених і практиків проблему біхевіоризму в аудиторській діяльності. Показано вплив концептуальних положень біхевіоризму, таких як вчення про поведінку, на зміст міжнародних стандартів аудиту. Розглянуто відмінності нормативно-правової системи України від англо-американської, яка ґрунтується на позитивізмі та прагматизмі і менше всього на нормативізмі.

Ключові слова: біхевіоризм, аудиторська діяльність, міжнародні стандарти аудиту, нормативізм і прагматизм

ВСТУП

Концепція біхевіоризму або вчення про поведінку як результат взаємодії стимулів зовнішнього середовища і реакції на них індивіда становить важливе значення для розуміння змісту міжнародних стандартів аудиту.

Центральне місце в їх логічній конструкції посідають мотиви поведінки учасників облікового процесу та аудиту. Такий методологічний підхід до побудови міжнародних стандартів аудиту обумовлено тим, що біхевіоризм ґрунтується на позитивізмі та практицизмі. Вони домінують не тільки в міжнародних стандартах аудиту, а загалом в англо-американській системі права, якій менше всього властивий нормативізм, що притаманний континентальній і вітчизняній системі права. Розбіжності у правових системах вимагають не тільки належного розуміння міжнародних стандартів аудиту, а також їх гармонізації до нормативно-правових актів України.

МЕТА роботи полягає в з'ясуванні змісту біхевіористичного підходу в аудиторській діяльності та визначення його впливу на зміст міжнародних стандартів аудиту.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Проведено системний аналіз концептуальних положень біхевіоризму його філософських джерел та сфери поширення в наукових дослідженнях. Здійснено біхевіористичне пізнання закономірностей біхевіористичного підходу в аудиторській діяльності на емпіричному рівні шляхом аналізу конкретних міжнародних стандартів аудиту, показано вплив біхевіористичного підходу та їх зміст.

РЕЗУЛЬТАТИ

Питання біхевіоризму (від англ. behavior – поведінка) всебічно висвітлюється в зарубіжних публікаціях, особливо в США. Як науковий підхід його застосовують у різних галузях знань для дослідження поведінки тих чи інших суб'єктів в різноманітних ситуаціях, зокрема у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Центральне місце в таких дослідженнях відводиться поведінковим аспектам незалежності аудитора, професійному скептицизму та виявленню шахрайства.

Деякою мірою цю проблематику намагаються розглядати і вітчизняні вчені [5]. У цьому відношенні заслуговують на увагу наукові дослідження, спрямовані на

обґрунтування необхідності аудиту мотивами діяльності людини [6; 7, с. 172-180]. В такого роду дослідженнях деякі вчені висувають припущення, що результатом розвитку теорії агентів постає біхевіористичний підхід до розуміння аудиту. Найявністю зазначеного взаємозв'язку пояснюють зростання ролі суб'єктивного фактора у прийнятті рішень під час формування бухгалтерської інформації. На їхню думку, практичний інтерес становить застосування методів біхевіоризму для управління відносинами, які виникають між підприємством та особами, котрі вкладають свій капітал у розвиток бізнесу [7, с. 30].

Тому цілком логічно буде передусім з'ясувати чому полягає сутність біхевіоризму та як він знаходить своє втілення в аудиторській діяльності. В такому аспекті актуальним також є питання впливу біхевіористичного підходу на юридичний зміст міжнародних стандартів аудиту.

Переважно погляди науковців зводяться до того, що біхевіоризм вважають психологічною теорією, яка розглядає поведінку людини у вигляді реакції на зовнішні стимули. Сам принцип біхевіоризму вперше запропонував Дж. Ватсон у статті «Психологія з погляду біхевіориста» (1913 р.). Попередниками теорії біхевіоризму називають І.М. Сеченова (1829-1905), В.М. Бехтерева (1857-1927) та І.М.Павлова (1849-1936). На основі їх вчення про умовні та безумовні рефлекси склалися відповідні знання стосовно поведінки живих істот на протипагу поглядам теологів та гуманістів на душу та духовний стан людини [8, с. 60-68].

Основний розвиток біхевіоризму як наука про поведінку отримав у тридцять роки минулого століття. Сформований в ті часи класичний біхевіоризм розглядав поведінку людини і тварин як взаємодію стимулів зовнішнього середовища і реакцій організму на такі стимули.

Тому предметом психології стали розглядати не свідомість, а поведінку індивіда, як відповідну реакцію на різноманітні стимули. Суб'єктивні переживання повністю не заперечували, але надавали їм другорядне значення, які також залежали від словесних або емоційних впливів на особистість. В таких випадках вели мову про наявність в індивіда другої сигнальної системи. Тим самим психічні стани людини зводилися до «чорного ящика», для пізнання змісту якого достатньо спостережень зовнішніх факторів на вході та виході типу «сти-

мулу» та «реакції».

З появою в середині XX ст. необіхевіоризму деякою мірою подолано обмеженість класичного біхевіоризму. З'явилися поняття «проміжних змінних» між стимулом і реакцією. Необіхевіористи стали визнавати наявність певного «внутрішнього світу», який визначає різноманітність та неоднозначність у поведінці людей стосовно їх реакцій на зовнішнє середовище. З розвитком когнітивізму, який орієнтується на пояснення психічних процесів у вигляді свідомості, інтересів, мотивів та установок, з'явився соціальний біхевіоризм, а також інші течії.

В соціальному біхевіоризмі людина є не пасивним учасником, а визначальним складником між стимулом та реакцією. Вона здатна діяти відповідно під впливом як зовнішніх так і внутрішніх факторів. Так, у сфері біхевіоризму сформувався соціально-психологічний підхід до поведінки людини. Погляди представників рефлексорного і соціального спрямування біхевіоризму значно почали співпадати. Згідно з їх концептуальними положеннями головним джерелом розвитку особистості є оточуюче середовище, в якому вона постає продуктом навчання. Отримані особистістю властивості характеру становлять результат поведінкових рефлексів і соціальних навичок.

Не вдаючись в різні течії та дискусії, доцільно відмітити, що біхевіористи соціального спрямування вважають, що особистість формується і розвивається в міру соціалізації, виховання та навчання. Водночас ранні роки людини розглядаються як більш вагомні, оскільки основа знань і здібностей формується ще в дитинстві.

За переконаннями представників цього напрямку, в особистості рівною мірою наявні раціональні та ірраціональні процеси. В одних випадках людина може чітко усвідомлювати свої вчинки, а в інших – не надавати їм важливого значення. Саме тому послідовники соціального біхевіоризму пояснюють розум через поведінку на основі дослідження соціальних зв'язків. Вони дотримуються тієї думки, що людина не є пасивним елементом в ланцюгу між подразниками та реакцією. Вона постає активною частиною, спроможною діяти відповідно до імпульсів та зовнішніх факторів. Особистість оцінює подразники і реагує на них з урахуванням такої оцінки.

В соціальному біхевіоризмі зв'язок між стимулом та реакцією хоча і застосовується для пояснення поведінки, але має відносне значення. Такий зв'язок аналізують в аспекті концепції ставлення, згідно з якою накопичення та інтерпретацію досвіду особистість застосовує для формування своєї позиції, спроможної змінювати поведінку та спричиняти конкретний тип реакції. Зі свого боку, ці реакції та установки можуть діяти як стимули для інших.

Сама взаємодія з іншими, як соціальний і культурний контекст, в якому він здійснюється, застосовується у вигляді стимулу для емісії поведінки. Натомість поведінка, зі свого боку, викликає реакцію оточення. У кінцевому підсумку поведінка особистості стає стимулом, який провокує відповідь у іншого.

Філософським джерелом біхевіоризму є ідеї позитивізму, які полягають у прагненні звести початок науки до експериментальних даних. Є певний зв'язок біхевіоризму з американським прагматизмом. Саме від прагматистів психологи взяли концепцію проблемної ситуації. Значна частина біхевіористів висловлювала наміри

покінчити з дуалізмом душі й тіла. Тому характерною рисою біхевіоризму називають схильність до монізму як одного основного принципу або першооснови всього суцього. Зокрема, деякі представники біхевіоризму пропонують всю поведінку людини розглядати в аспекті оперантного кондиціонування, системі навчання, що базується на застосуванні заохочень і покарань стосовно певної поведінки. Незважаючи на низку недоліків і радикалізм, біхевіоризм дотепер залишається впливовим напрямом, особливо в США та інших англосовітських країнах.

Біхевіоризм як вчення про поведінку значно проник в економічні та юридичні науки. В середині XX ст. сформувався біхевіористичний або поведінковий бухгалтерський облік та аудит. З'явилися присвячені цій проблематиці окремі журнали та наукові дисципліни у закладах вищої освіти.

Головне полягає в тому, що домінування біхевіоризму в англо-американських країнах обумовило суттєві зміни стандартів обліку та аудиту, зокрема міжнародних. У визначенні їх юридичного змісту основний наголос стали робити на мотивах поведінки учасників облікового процесу і аудиту з метою її нормативного регулювання.

В європейських країнах, а також в Україні основну мету аудиту визначають досить лаконічною нормою як перевірку достовірності, повноти та відповідності законодавства фінансової звітності. Натомість у міжнародному стандарті аудиту (МСА) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», зазначено що метою аудиту є підвищення довіри визначених користувачів до фінансової звітності. В такому контексті термін «довіра» відображає не що інше, як психологічний зміст відносин між аудитором і користувачами фінансової звітності. У широкому аспекті «довіри» можливо тлумачити як внутрішню психологічну ірраціональну категорію, що характеризує поведінку окремого індивіда, визначаючи його почуття, стан та соціальні настанови.

Згідно з § 3 МСА 200 досягнення вищенаведеної мети здійснюється аудитором в результаті висловлювання думки про те чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої Концептуальної основи. В якості основи для аудиторської думки МСА вимагають, щоб аудитор отримав обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність загалом не містить викривлень внаслідок шахрайства або помилки. Так, для підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності аудитор виконує завдання з надання впевненості шляхом висловлення думки стосовно фінансової звітності. Термін «надання впевненості» також має відповідний психологічний зміст. Він в соціально-психологічному аспекті характеризує відносини між аудитором і замовниками аудиту, а також користувачами фінансової звітності.

Сама собою впевненість є психологічною характеристикою переконань особистості, які ґрунтуються на власному досвіді та залежать від зовнішнього середовища. Впевненість також можливо визначити як психічний стан людини, за якого вона вважає деякі знання правдою. В теорії пізнання впевненість розглядають як переконання стосовно відповідних аспектів знання.

Стосовно виконання аудитором завдань з надання впевненості, то відповідно до вимог МСА він повинен, керуючись професійним скептицизмом, висловити про-

фесійне судження стосовно достовірності, повноти і відповідності законодавства фінансової звітності. Тим самим на підставі отриманих доказів з'ясувати, якою мірою можливо довіряти фінансовій звітності стосовно відсутності викривлень, обумовлених шахрайством чи помилкою. Стосовно отриманих результатів повідомити замовників аудиту, а у випадку виявлення шахрайства – найвище керівництво і правоохоронні органи.

Щоб висловити у своєму професійному судженні достатній рівень впевненості стосовно стану фінансової звітності, МСА вимагають від аудиторів провести всебічний аналіз економічної поведінки управлінського персоналу стосовно їх реагування на існуючі ризики можливого викривлення фінансової звітності. Зокрема, в МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» передбачено, що аудитор ідентифікацію та оцінювання ризиків суттєвого викривлення здійснює в результаті розуміння суб'єкта господарювання та його середовища. Під розумінням суб'єкта господарювання МСА розглядають не штучно сконструйовану юридичну особу, а певних індивідів з їх інтересами, мотивами та установками відносно їх реагування на оточуюче середовище.

Центральне місце в розумінні суб'єкта господарювання аудитором МСА 315 відводить його бізнес-моделі. У §§ А61, А67 та Додатку 1 до зазначеного МСА детально описано цілі та сфера застосування бізнес-моделі суб'єкта господарювання. Насамперед звертається увага на те, як суб'єкт господарювання розглядає свою організаційну структуру, операції або сферу діяльності, бізнес-напрями, процеси, можливості зростання, глобалізацію, нормативні вимоги і технології, а також інші питання. Водночас звертається увага на те, як наявні в оточуючому середовищі бізнес-ризиків можуть мати безпосередні наслідки для ризиків суттєвих викривлень стосовно класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації на рівні тверджень або безпосередньо фінансової звітності. Основний висновок в МСА 315 зводиться до того, що не всі бізнес-ризиків завжди призводять до суттєвих викривлень фінансової звітності. Питання про те, чи може бізнес-ризик призвести до появи ризиків суттєвих викривлень, належить розглядати у контексті реальних подій та умов, спроможних сприяти виникненню ризиків суттєвих викривлень. Серед таких подій та умов в Додатку 2, §§ А7, А8 та А85-89 МСА 315 наведено невід'ємні фактори ризику. Вони включають характеристику тих подій або умов, які впливають на схильність тверджень управлінського персоналу про клас операцій, залишок рахунку чи розкриття інформації до певного викривлення, обумовленого шахрайством або помилкою.

Так, наведені в МСА 315 рекомендації з ідентифікації та оцінювання суттєвих виконань фінансової звітності повністю ґрунтуються на аналізі економічної поведінки управлінського персоналу. Пропонується з дотриманням професійного скептицизму розглядати вплив бізнес-ризиків як стимулів зовнішнього середовища на формування бізнес-моделі економічної поведінки управлінського персоналу. В результаті професійного судження з'ясувати, якою мірою бізнес-ризиків спроможні виступати детермінантами суттєвих викривлень фінансової звітності, обумовлених шахрайством чи помилкою.

Досить змістовний аналіз економічної поведінки управлінського персоналу містить МСА 240 «Відповідальність аудитора стосовно шахрайства». В ньому МСА всебічно розглядається кримінологічна характеристика неправомірної поведінки управлінського персоналу в аспекті таких соціально-психологічних факторів, як мотив вчинення шахрайства, тиск зовнішнього середовища, можливості вчинення шахрайства, ставлення та виправдання шахрайства.

Зі змісту МСА 240 вбачається, що наведена в цьому кримінологічна характеристика шахрайства становить обов'язкову передумову оцінювання аудитором бізнес-ризиків стосовно викривлення фінансової звітності, а також схильності фінансової звітності до викривлень під впливом відповідних способів шахрайства. Саме такий підхід до оцінювання поведінки управлінського персоналу, поданої у вигляді певної бізнес-моделі, вимагає від аудитора дотримуватися принципу професійного скептицизму. Згідно з МСА аудитор зобов'язаний дотримуватися професійного скептицизму протягом всього аудиту, визнаючи можливість викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, незалежно від позитивної оцінки управлінського персоналу. Визнання можливості викривлення фінансової звітності в обов'язковому порядку передбачає висунення аудитором припущень шляхом моделювання поведінки управлінського персоналу, що безпосередньо зазначено в МСА 315. На підставі моделювання поведінки управлінського персоналу аудитор висуває припущення у формі версії для планування аудиторських процедур з метою отримання аудиторських доказів.

Як зазначено в § А12 МСА 315, професійний скептицизм – це ставлення аудитора до фінансової звітності під час формування професійних суджень, які потім слугують основою для дій аудитора. Відповідно до вимог МСА спрямованість дій аудитора полягає в тому, щоб отримати аудиторські докази, які забезпечують належну основу для оцінювання ризику. Процедури оцінювання ризиків передбачено МСА500, МСА 330, а також МСА540, МСА 550, МСА 570 і МСА600. В них визначено конкретні питання, що включають в себе процедури, розроблені та виконувані для ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки як на рівні фінансової звітності, так і в результаті тверджень. У цьому разі – викривлень, спричинених неправомірною поведінкою управлінського персоналу.

Отже, є всі підстави вважати, що біхевіоризм становить концептуальну основу МСА. Водночас слід зазначити, що він значною мірою визначає змістовне наповнення МСА як нормативно-правових актів.

З порівняння логічних конструкцій норм МСА і законодавства України з питань аудиторської діяльності вбачається їх значна відмінність. В МСА мета аудиту визначається як підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. У законодавстві України аудит іменують незалежною формою фінансового контролю і його метою називають перевірку достовірності, повноти і відповідності законодавству фінансової звітності. У цьому разі має місце формалізована норма широкого значення без визначення її соціально-психологічного змісту. Її ключовим терміном є перевірка, спрямована на визначення достовірності, повноти

і відповідності законодавству фінансової звітності. Якою мірою така перевірка підвищить ступінь довіри визначених користувачів до фінансової звітності, – питання залишається відкритим. У разі негативного висновку у звіті аудитора замість довіри до фінансової звітності виникне недовіра.

Водночас, якщо розглядати поведінку учасників облікового процесу і аудиту в соціально-психологічному аспекті з позиції прагматизму, то сам факт проведення аудиту позитивно впливає на управлінський персонал, оскільки спонукає їх до належного ведення фінансової звітності. Зі свого боку, визначені користувачу фінансової звітності в широкому загалі більше довіряють перевіреній аудитором фінансовій звітності, ніж такій, що не пройшла перевірку. В такому контексті результат перевірки має вторинне значення. Наявність негативного висновку за конкретним фактом не виключає вагомої соціальної ролі аудиту стосовно позитивного впливу на поведінку управлінського персоналу та визначених користувачів фінансової звітності.

У цьому разі мають місце різні логічні конструкції норм в законодавстві України і МСА. Оскільки біхевіоризм ґрунтується на позитивізмі і прагматизмі, то оцінювати логічну конструкцію норм МСА доцільно з позиції домінування позитивізму та прагматизму. Натомість, нормам в законодавстві України з питань аудиторської діяльності більшою мірою притаманний нормативізм.

Сам собою нормативізм має як позитивні, так і негативні аспекти. Його основним недоліком є ігнорування соціальної обумовленості держави і права, економічного і психологічного змісту правових норм. Незважаючи на низку недоліків радянська наука максимально застосувала радикальні погляди прихильників нормативізму для побудови соціалістичної системи права. Замість верховенства права наголошувалось на верховенстві закону, що втілює волю пануючого класу [9, с. 32-35].

Необхідно зазначити, що на відміну від нормативізму джерелом знань у позитивізмі і прагматизмі є емпіричні факти і досвід. В середині ХХ ст. сформувався логічний позитивізм або неопозитивізм, що має спільні з попередниками ознаки, оскільки абсолютизує методи точних наук. Виникнення постпозитивізму пов'язують з книгами Карла Попера «Логіка наукового відкриття» (1953 р.) і Томаса Куна «Структура наукових революцій» (1963 р.) [10, с. 465-475; 11, с. 124-126; 12].

У праві позитивізм склався під впливом досягнень природничих наук в ХІХ ст. До уваги стали брати лише діюче реальне право у вигляді певного емпіричного матеріалу, який можливо досліджувати подібно природничим наукам. Приватне і публічне право відносили до категорії тих явищ, які виробляються публічною владою шляхом встановлення певних норм.

Початок розвитку позитивізму покладено в Англії, країні прецедентного права. Певний розвиток правовий позитивізм отримав також у країнах континентального або європейського права.

Слід відмітити, що нормативний позитивізм не повністю співпадає з філософським позитивізмом. На початку ХХ ст. в право все більше стали проникати психологія та соціологія. Водночас у наведеному періоді серед позитивістів з'являються радикальні течії, які повністю заперечують природне право і проповідують ідеї

«чистої теорії права». Особливим проявом такого юридичного позитивізму став нормативізм.

Стосовно позитивізму, переважна частина його послідовників усвідомили помилковість свого підходу і визнали за необхідне повернутися до класичної філософії. Зокрема, у США неопозитивізм знайшов відображення у прагматизмі, в якому позитивістські тенденції переплітаються з ірраціоналізмом. Загалом концепція прагматизму в праві поставила знання в пряму залежність від реальності. Особливість прагматичної методології у праві полягає в тому, що вона орієнтується не лише на аналіз правової норми, а на врахування її соціального змісту. Тобто предметність юридичної конструкції вбачається не в самій нормі, як формі її способу існування права, а в її змісті, у тих відносинах, які ця норма відтворює.

Сам собою прагматизм вважають оригінальною і суто американською філософією, яка відрізняється від європейських філософських концепцій. Прихильники прагматизму намагаються викладати свої думки максимально чітко у вигляді певних рецептів. Тому американський прагматизм ще називають філософією ділової людини.

Такий концептуальний підхід передусім притаманний англо-американській юриспруденції. В ній домінує підкреслена схильність до практичної спрямованості. Вона менш за все орієнтується на філософію права на відміну від континентальної системи. Спираючись на сукупність узагальнених судових прецедентів, англо-американська система права не визнає поділу норм на імперативні та диспозитивні, не розглядає окремо публічне та приватне право, а натомість надає пріоритет юридичним нормам процесуального права над матеріальними.

Слід зазначити, що в юриспруденції є ціла низка різноманітних концепцій з визначення сутності права [12]. З одного боку, його розглядають як природне явище, яке притаманне кожному індивіду як живій істоті й члену суспільства, а з іншого – право вважають штучним утворенням у вигляді законів та підзаконних актів. Також пропонують розглядати право як цілісне явище, де природне та позитивне право слід вивчати з позиції закону боротьби та єдності протилежностей. У такий спосіб таке поєднання становить ядро діалектики та характеризують джерело саморуху й розвитку подібно природі і соціальній реальності [13].

Насправді та чи інша правова система має свої суттєві ознаки та відмінності, які так чи інакше впливають на аудиторську діяльність у конкретній країні. У такому разі необхідно мати на увазі англо-американську систему права, яка значно впливає на нормативний зміст міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і аудиту. Саме в результаті наведених обставин і виникають розбіжності стосовно тлумачення юридичних конструкцій міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і аудиту з позиції континентальної системи права, до якої належить Україна.

Характерним прикладом є запровадження у ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» такого принципу ведення бухгалтерського обліку, як превалювання сутності над формою. Наведений принцип означає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юри-

дичної форми. Прихильники цього принципу на його підтвердження навіть наводять різноманітні рішення Верховного Суду України, і водночас забувають, що в Україні на зразок європейських країн діє принцип верховенства права, який, крім реального втілення в життя, вимагає, щоб наявні у законодавстві правові норми відповідали реальному змісту. За наявності розбіжностей в них повинні вноситися корективи [14].

Необхідно також звернути увагу, що сам принцип превалювання сутності над формою викликає критичне сприйняття і в європейських країнах, де панує континентальне право. Відомо, що сам принцип з'явився в обліку під впливом Великої Британії. Спочатку його запровадили в нормативних документах США, а потім у міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Спроби всіякого поширення принципу превалювання сутності над формою в європейських державах постійно стикаються з різного роду проблемами. Вчені Франції та Італії навпаки наполягають на юридичній спрямованості бухгалтерського обліку, в якому передбачена в нормативних актах форма повинна превалювати над економічним змістом господарської операції. Виходить, якщо юридична норма не буде превалювати над економічним змістом господарської операції, то вона не буде її регулювати [15].

Проблеми з відображенням в обліку господарських операцій відповідно з принципом превалювання сутності над формою повною мірою позначається і на проведенні аудиту в Україні. Зокрема, в ході перевірки підприємств Оборонпрому Державною аудиторською службою виникли суттєві розбіжності стосовно оцінювання отриманого прибутку у фінансовій звітності з боку управлінського персоналу і аудиторів. Одні наполягають на превалюванні сутності над формою, а інші навпаки вимагають внесення змін в нормативно-правові акти [16].

За наявності таких відмінностей країни ЄС обрали достатньо виважений підхід до запровадження міжнародних стандартів аудиту. В п. 26 Директиви 2006/13/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, передбачено, що держави-члени можуть застосовувати національні стандарти аудиту, процедури чи вимоги за умови, що Комісія не прийняла міжнародний стандарт аудиту, який охоплює відповідне предметне питання.

Проблема полягає в тому, що менше половини країн ЄС застосовує міжнародні стандарти аудиту, які тією чи іншою мірою поширюються на їх аудиторську діяльність. Інші країни ЄС застосовують національні стандарти аудиту, що тільки деяким способом узгоджуються з міжнародними стандартами аудиту і мають відповідні розбіжності з ними [17, 18].

В Україні ситуація склалася дивним чином. Наприкінці 1990-х рр. Аудиторська палата Україна не спромоглася розробити національні стандарти аудиту і не знайшла нічого кращого, як запровадити в повному обсязі міжнародні стандарти аудиту, хоча і не мала на таке ніяких повноважень. В Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» вирішили продовжити починок Аудиторської палати України. У ст. 13 цього Закону прямо записали, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності проводять аудиторську діяльність відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Що робити з тим, що нормативно-правові акти України і міжнародні стандарти аудиту мають різні правові конструкції – у законодавстві нічого не зазначено. Методичні рекомендації з цього питання відсутні.

Як свідчить досвід, спроби механічного запровадження деяких положень міжнародних стандартів аудиту в нормативно-правові акти України створює в них суперечливий зміст. Зокрема, в Закон України «Про аудиторську діяльність» у редакції 1993 р. внесли в 2011 р. уточнення стосовно поняття аудиту. Додали, що аудит – це не просто перевірка фінансової звітності, а перевірка з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах... згідно з вимогами користувачів. Зрозуміло, що вимоги користувачів у цьому разі не мають ніякого значення, оскільки аудитор дотримується принципу незалежності і вимог міжнародних стандартів аудиту. Крім того, в результаті занадто розширеного тлумачення поняття аудиту втрачено суттєві ознаки. У такий спосіб воно набуло розпливчастого змісту. В такому понятті одночасно наявні діаметрально протилежні ознаки соціально-психологічного і нормативного змісту, які не узгоджуються між собою достатньою мірою.

У новому Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» не спромоглися визначити повноцінне поняття аудиту, розбавили його різноманітними уточненнями та доповненнями, які не мають суттєвого значення. Вийшло що аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності юридичної особи або представника іноземного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта, який надає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. Деякі аспекти цього поняття взагалі складно тлумачити, особливо стосовно юридичної особи, представництва іноземного суб'єкта або іншого суб'єкта. Водночас, для яких юридичних осіб та інших суб'єктів проведення аудиту є обов'язком, у Законі не визначено. За будь-яких обставин таке визначення виходить за межі нормальної логічної конструкції поняття аудиту.

Не зайвим буде нагадати, що в Законі України редакції 1993 р. містилася окрема стаття про обов'язкове проведення аудиту. Не зрозуміло чому в новому Законі вирішення цього питання перенесли в Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Загалом Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» розробники намагалися максимально пристосувати до положень директиви 2006/43/ЄС, яка не містить визначень змісту окремих понять. Вони отримали відповідне поширення в різного роду зарубіжних методичних рекомендаціях та наукових публікаціях.

У зв'язку з наведеними обставинами, гармонізації вітчизняних нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності до європейського законодавства вимагає наукового обґрунтованого підходу, а не механічного запровадження. Передусім це стосується міжнародних стандартів аудиту.

У підготовці проекту Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» вносились пропозиції такого змісту стосовно гармонізації вітчизняних нормативно-правових актів до міжнародних стандартів аудиту, але їх відхилено:

«Стаття 19. Стандарти аудиту.»

Стандарти аудиту є нормативно-правовими актами, які визначають порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Стандарти аудиту приймаються Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, а також Міжнародних стандартів та інших документів міжнародних організацій.

Стандарти аудиту підлягають реєстрації в Міністерстві юстиції України і є обов'язковими для аудиторів, аудиторських фірм, державних органів та органів місцевого самоврядування, господарюючих та інших суб'єктів приватного і публічного права.

В порядку та на умовах, визначених Міжнародною федерацією бухгалтерів та актами Європейського Союзу в Україні застосовуються Міжнародні стандарти аудиту.

Рішення стосовно запровадження Міжнародних стандартів аудиту приймається Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, за кожним Міжнародним стандартом окремо, з наданням методичних рекомендацій з порядку їх застосування.

Міжнародні стандарти аудиту та інші акти міжнародних організацій з питань аудиту застосовуються в частині, що не суперечить законам та іншим нормативно-правовим актам України.

Вимоги Міжнародних стандартів аудиту може бути поширено тільки на суттєві аспекти аудиторської діяльності. В окремих випадках аудитор має право не дотримуватися положень міжнародних стандартів аудиту за умови належного обґрунтування та-

кого рішення».

Проект.

«Рекомендації з врегулювання розбіжностей між нормативно-правовими актами України і Міжнародними стандартами аудиту надаються Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. За необхідності такі рекомендації погоджуються з Міжнародною федерацією бухгалтерів. Міжнародні стандарти аудиту як офіційні нормативно-правові акти публікуються Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю державною мовою з дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів за умови засвідчення автентичності перекладу повноважним суб'єктом. Міжнародні стандарти аудиту набувають чинності з дня запровадження їх в Україні Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, і не підлягають реєстрації в Міністерстві юстиції України. Рішення стосовно запровадження в Україні Міжнародних стандартів аудиту нормативно-правового змісту, реєструються в Міністерстві юстиції України.

Інші акти міжнародних організацій з питань аудиту запроваджуються на території України виключно законами України або міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

ВИСНОВОК

1. Міжнародні стандарти аудиту значно відображають англо-американську правову систему, яка ґрунтується на позитивізмі і практицизмі, що обумовлює її відмінність від європейської правової системи.

2. Позитивізм і практицизм становлять основу біхевіористичного підходу в аудиторській діяльності, що знаходить своє відображення в Міжнародних стандартах аудиту.

3. Запровадження в Україні поведінкового аудиту становить відповідну новизну і потребує науково-обґрунтованих методичних рекомендацій.

Список використаних джерел

1. Filiz A.K. Behavioral Accounting and its Interactions. URL: <https://doi.org/10.5772/intechopen.68972>
2. Kurawa J.M. Issues in behavioral aspects of accounting. *Advanced Accounting Theory and Practice* / ed. K.I. Dandago. London, 2009. pp. 221-233.
3. Duska R., Duska B.S., Ragatz J.A. Accounting Ethics. West Sussex, 2011. 246 p.
4. Vassiljev M., Alver L. Behavioral aspects of auditing and the auditor's decision-making as a key cognitive process in the case of fraud. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*. 2019. Vol. 104 (160). pp. 149–169. URL: <https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.4360>
5. Височан О.С., Луцюк І.В. Перспективи відродження біхевіористичних поглядів на розвиток обліку в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2017. № 24(2). С. 118-122.
6. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: монографія. Кіровоград, 2006. 324 с.
7. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: монографія. Кіровоград, 2012. 672 с.
8. Варій М.Й. Загальна психологія. Київ, 2009. 1007 с.
9. Загальна теорія права / за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ, 2015. 392 с.
10. Гринів О. Історія філософії. Львів, 2015. 559 с.
11. Сошніков А.О. Історія філософії. Харків, 2016. 162 с.
12. Риндюк В.І. Система права в контексті сучасних підходів до праворозуміння. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. 2022. Вип. 70. С. 59-63. URL: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.70.9>
13. Ткаченко В.І. Природне та позитивне право: концепція єдності та боротьби протилежностей в праві. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету Гельветика*. 2017. Т. 2. Вип. 45. С. 171-175.
14. Головач В. В. Правова природа бухгалтерського обліку та її значення для його вдосконалення. *Економіка. Фінанси. Право*. 2014. № 12. С. 18-25.
15. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія. Житомир, 2012. 336 с.
16. Скандал про позбавлення прибутку української оборонної промисловості: у чому він полягає та хто за цим стоїть. URL: <https://prm.ua/skandal-pro-pozbavlennia-prybutku-ukrainskoi-oboronnoi-promyslovosti-u-chomu-vin-poliahaie-ta-khto-zastym-stoit/>
17. Гавриловський О.С., Гавриловська Л.М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*.

2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 68–71.

18. Сисоєва І.М. Особливості аудиту у країнах європейського союзу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 3. С. 26–31. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2021.3.26>

References

1. Filiz A.K. Behavioral Accounting and its Interactions. URL: <https://doi.org/10.5772/intechopen.68972>
2. Kurawa J.M. Issues in behavioral aspects of accounting. *Advanced Accounting Theory and Practice* / ed. K.I. Dandago. London, 2009. pp. 221-233.
3. Duska R., Duska B.S., Ragatz J.A. Accounting Ethics. West Sussex, 2011. 246 p.
4. Vassiljev M., Alver L. Behavioral aspects of auditing and the auditor's decision-making as a key cognitive process in the case of fraud. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*. 2019. Vol. 104 (160). pp. 149–169. URL: <https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.4360>
5. Vysochan O.S., Lutsiuk I.V. Prospects for the revival of behaviorist views on the development of accounting in Ukraine. *Scientific Bulletin of Kherson State University. Series: Economic Sciences*. 2017. 24(2). pp. 118-122. (in Ukrainian).
6. Davydov H.M. Audit: theory and practice: monograph. Kirovohrad, 2006. 324 p. (in Ukrainian).
7. Shalimova N.S. Socio-economic aspects of auditing: theory and practice: monograph. Kirovohrad, 2012. 672 p. (in Ukrainian).
8. Varii M.Y. General Psychology. Kyiv, 2009. 1007 p. (in Ukrainian).
9. General theory of law / ed. E. Koziubra. Kyiv, 2015. 392 p. (in Ukrainian).
10. Hryniv O. History of philosophy. Lviv, 2015. 559 p. (in Ukrainian).
11. Soshnikov A.O. History of philosophy. Kharkiv, 2016. 162 p. (in Ukrainian).
12. Ryndiuk V.I. The legal system in the context of modern approaches to legal understanding. *Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. Series Law*. 2022. Issue 70. pp. 59-63. URL: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.70.9> (in Ukrainian).
13. Tkachenko V.I. Natural and positive law: the concept of unity and struggle of opposites in law. *Scientific Bulletin of the Uzhgorod National University*. 2017. Vol. 2. Issue 45. pp. 171-175. (in Ukrainian).
14. Holovach V.V. The legal nature of accounting and its importance for its improvement. *Economics. Finances. Law*. 2014. № 12. pp. 18-25. (in Ukrainian).
15. Lehenchuk S.F. Accounting theoretical knowledge: from theory to meta-theory: monograph. Zhytomyr, 2012. 336 p. (in Ukrainian).
16. The scandal about the deprivation of profits of the Ukrainian defense industry: what it consists of and who is behind it. URL: <https://prm.ua/skandal-pro-pozbavlenia-prybutku-ukrainskoi-oboronnoi-promyslovosti-u-chomu-vin-poliahaie-ta-khto-za-tsym-stoit/> (in Ukrainian).
17. Havrylovskiy O.S., Havrylovska L.M. Audit regulation in EU countries and prospects for its development. *Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. Series: International economic relations and the world economy*. 2017. Issue 15. Part 1. pp. 68–71. (in Ukrainian).
18. Sysoieva I. Features of the audit in the countries of the european union. *Investments: practice and experience*. 2021. Vol. 3. pp. 26–31. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2021.3.26> (in Ukrainian).

Volodymyr HOLOVACH

PhD in Legal Sciences, Honored Lawyer of Ukraine, certified auditor, Institute of Audit

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3669-9071>

BEHAVIORISM IN AUDITING AND ITS INFLUENCE ON THE LEGAL CONTENT OF INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

The paper is devoted to behaviorism in the field of audit activity, which in the form of the theory of behavior is widely used in scientific research and practice in foreign countries, especially in the USA. The least the problem of behaviorism is studied in Ukraine and then in rather general terms. It is shown that the main source of behaviorism is the philosophy of positivism and pragmatism. Its external manifestation is considered to be an individual reaction on stimuli of an external environment. In connection with this, the motives of the behavior of individuals are assigned a leading role in determining the normative regulation of activity of participants in accounting and auditing. It should also be noted that the precedents for assessing the subjects' behavior in this aspect constitute the system of Anglo-American law. The specified legal system has significant differences from the continental or European law to which Ukraine belongs. The dominance in conceptual law of normativism leads objectively to difficulties on introduction of International Standards on Auditing (ISA) based on the Anglo-American legal system in European countries and Ukraine. The paper also considers how a behavioral approach is used in specific ISA. As the example the ISA 315 "Identification and Assessment of Risks of Material Misstatement" and the ISA 240 "Auditor's Responsibilities Regarding Fraud in the Audit of Financial Statements" are taken. In particular, ISA 315 proposes to assess the risks of material misstatement through an understanding of the entity and its environment. It is emphasized that such an understanding of the business entity should not be a formal act as a legal entity, but from the position of the real behavior of management personnel. According to the ISA 240, the auditor should exercise professional skepticism throughout the audit, with recognizing the possibility of significant distortion due to fraud or error regardless of management's positive assessment. Based on professional skepticism, regarding the identification by the auditor of specific opportunities to commit fraud, the ISA 240 recommends to analyze the motives of the management personnel's behavior, pressure from the external environment, opportunities to commit fraud, attitudes and logical justification of wrongdoing. The final part of the paper gives relevant recommendations for harmonizing the ISA with domestic regulatory and legal acts and the practical activity of auditors on the territory of Ukraine.

Keywords: behaviorism, audit activity, international auditing standards, normativism and pragmatism