

Володимир Володимирович **ГОЛОВАЧ**

к.ю.н., заслужений юрист України, сертифікований аудитор, Інститут аудиту

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

Тетяна Анатоліївна **ГОЛОВАЧ**

д.е.н., професор, аудитор, заступник директора з наукової роботи Інституту аудиту

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1657-1508>

## ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ТА ДУМКА АУДИТОРА

Статтю присвячено дослідженню таких фундаментальних понять в аудиторській діяльності як професійне судження і думка аудитора. Визначено їх логічний зміст з позиції формальної і діалектичної логіки. Розглянуто взаємозв'язок професійного судження аудитора з такими формами логічного мислення як поняття та умовивід. Обґрунтовано висновок, що думка аудитора трансформується у відповідні форми логічного мислення, які знаходять своє відображення у вигляді висновків у звіті незалежного аудитора. Показано складнощі перекладу з англійської на українську терміну «думка» у Міжнародних стандартах аудиту. Запропоновано певні рекомендації з практичного застосування англійської термінології.

**Ключові слова:** професійне судження аудитора, думка аудитора, форма логічного мислення аудитора, висновок аудитора, звіт аудитора

### ВСТУП

Поняття професійного судження і думки аудитора не отримало належного висвітлення в публікаціях вітчизняних авторів. Вчинялися спроби визначити логічний зміст поняття професійне судження аудитора. Хоча в них недостатньо враховано закони логіки та гносеології пізнання стосовно аудиторської діяльності.

Проводилися відповідні наукові дослідження професійного судження аудитора в аспекті отримання аудиторських доказів. Водночас комплексний аналіз поняття «професійне судження аудитора» в аспекті формальної та діалектичної логіки не проводилися.

Значно менше уваги приділено дослідженню логічного змісту поняття «думка аудитора». Переважно обмежувались широким тлумаченням цього поняття без з'ясування його ролі і місця серед таких форм мислення як судження та умовивід.

Наведена проблема значно ускладнилася хибним перекладом на українську англійської термінології в Міжнародних стандартах аудиту (МСА). Замість терміну «висновок» запропоновано термін «думка» у перекладі англійської терміну «opinion». Натомість свого часу у перекладі МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора» термін «opinion» перекладали як «висновок».

У зв'язку з цим є необхідність більш детально розглянути наведені вище питання.

**МЕТА** роботи полягає у дослідженні логічного змісту понять «професійне судження» і «думка аудитора», з'ясуванні їх взаємозв'язку з основними формами мислення, такими як судження та умовиводи, визначенні коректності перекладу цих термінів з англійської мови в МСА. Тим самим запропонувати шляхи вдосконалення аудиторської діяльності.

**МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ:** аналітичний огляд публікації, стандартів та нормативно-правових актів із застосуванням емпіричних і теоретичних методів. Узагальнення отриманих результатів на основі формальної та діалектичної логіки.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Серед українських науковців проблему професійного судження аудитора вперше досліджено І.М. Пожарицькою. Її основний висновок зводився до того, що судження аудитора – це процес застосування професійних компетентнісних характеристик в умовах невизначеності для формування думки стосовно професійних питань [1, 2]. В такому визначенні наголошено на тому, що професійне судження аудитора має місце в аналізі проблеми, яка не має стандартного рішення і потребує від аудитора застосування відповідних знань, навичок і досвіду. Водночас робиться наголос, що невизначеність не повинна слугувати приводом для свободи дій та довільного мислення.

Оригінальний підхід до розуміння професійного судження запропоновано С.П. Лозовицьким. Він вважає, що професійне судження бухгалтера обумовлено необхідністю працювати поза наявними нормативами. На його думку, зазначене властиве для бухгалтерів англомовних країн. Саме вони, як відмічав С.П. Лозовицький, створили культ професійного судження, спираючись на ґрунт англійського загального права, яке розвивалось шляхом узагальнення прецедентів судових рішень [4].

Комплексний підхід до дослідження проблеми професійного судження і думки аудитора запропоновано в роботі І.М. Пожарицької та О.Ю. Редько [3], яку присвячено питанням логіки аудиторського висновку. У своєму дослідженні вони керувалися тим, що судження є центральною категорією всього розумового процесу аудитора. В цьому процесі найбільш широким поняттям називають «аудиторський звіт» до якого входить поняття «аудиторський висновок». Зі свого боку, «аудиторську думку» зазначені автори вважають підпорядкованим поняттям як частину аудиторського висновку. Саму методологію аудиторського висновку запропоновано розглядати у вигляді обґрунтованого знання, що містить в аксіомах і правилах умовиводів, та не входить до складу умовиводу у вигляді окремого судження. Таке знання, на думку авторів, складає логічну підставу висновків і дає відповідь на питання про

те, чому висновок, здобутий з тих чи інших суджень, є правомірним та необхідним.

Викладені положення особливих заперечень не викликають. Дійсно, підставою формування аудиторського висновку є доведення, яке включає не тільки звичайне логічне доведення, а й одночасний процес пізнання істини та її доведення.

Серед проблемних питань О.Ю. Редько та І.М. Пожарицька виділили визначення понять «аудиторська думка» і «аудиторський звіт». Найбільш проблемним вважають поняття «аудиторська думка».

Дійсно, це викликає цілу низку запитань, особливо у контексті МСА 705 стосовно модифікації думки аудитора. За більш уважного розгляду цієї проблеми вбачається, що аудитор здійснює модифікацію свого висновку у звіті на основі суджень, а не звичайних міркувань у вигляді думки чи інших роздумів стосовно фінансової звітності. Щоб переконатися в правомірності такого підходу детально розглянемо поняття «аудиторська думка».

Крім логіки, зазначене поняття всебічно досліджується в психології [8, 9]. Вона розглядає різні прояви і форми думки, такі як почуття, асоціації, погляди, фантазії, переконання і гіпотези. Думку вважають найбільш помітним елементом свідомості мислення. Саме мислення на рівні свідомості проявляється як потік думок, пов'язаних між собою певною послідовністю у вигляді асоціацій, почуттів та інших форм. Думки можуть протікати у формі вільних асоціацій, а також підпорядковуватися конкретним логічним правилам. На відміну від емоційного процесу логіка надає інструмент мислення у формі понять, суджень та умовиводів, а також законів і категорій.

Деякі вчені, які досліджують проблеми логіки, розглядають поняття, як результат відображення думки – у цьому разі її трансформації, переходу у відповідні поняття. Натомість переважна частина вчених визначають поняття як форму мислення, що постає результатом конкретних знань, отриманих в результаті певних міркувань. Зі свого боку, джерелом інформації міркувань може бути як чуттєвий рівень знань, так і логічні конструкції.

Водночас знання стосовно нечуттєвих, але важливих ознак та властивостей предметів і явищ людина одержує за допомогою мислення. Воно має узагальнений характер відображення дійсності й перебігає шляхом розумових дій з предметами та явищами. Останні відображаються у свідомості в образах, уявленнях, думках і поняттях. Залежно від того, які образи відіграють провідну роль розумові дії бувають сенсорними, перцептивними, уявними та у формі мислення. Саме мислення поділяють на практичне, творче і теоретичне.

Головне полягає в тому, що у процесі пізнання думка поєднує чуттєві сприйняття з розумовими діями, в яких вона знаходить відповідне відображення в тому чи іншому вигляді. Способом існування думки є мова, яка нерозривно пов'язана з мисленням. Самі розумові дії з об'єктами та явищами відбуваються подумки за допомогою мовлення без контактів з предметами та явищами. Так вони стають вирішальними діями мислення.

Думка шляхом міркування передає свідомості певний зміст, постає зв'язком понять, образів та елементів ситуації. Думка може мати зовнішні прояви і модаль-

ності, існування у вигляді образу, абстрактного поняття і переживання як відчуття оточуючого середовища.

З наведеного логічно зробити висновок, що думка спроможна трансформуватися у конкретні форми мислення без їх підпорядкування, а тим паче модифікації. Насправді модифікуються поняття, судження і умовиводи у тих чи інших висновках чи звітах. Враховуючи такий зміст поняття «думка» у психології і логіці, застосування його в якості категорії «думка аудитора» є недоцільним. Сам собою такий підхід не узгоджується із застосуванням в пізнавальній діяльності аудитора таких форм мислення, як поняття, судження, умовивід.

Логічну умову пізнання аудитора умовно можливо подати так. Під час прийняття клієнта в аудитора виникають перші враження у вигляді різного роду думок, які в подальшому трансформуються шляхом міркування у певні поняття стосовно концептуальної основи фінансової звітності, дотримання етичних норм, можливих ризиків суттєвих викривлень, внутрішнього контролю тощо. На основі конкретних понять, визначених в законодавстві та МСА, аудитор формує відповідні професійні судження, які потім стають підставою умовиводів аудитора стосовно реального стану фінансової звітності. Якщо аудитор буде керуватися виключно думками, а не правилами логічного мислення, то результат його роботи буде негативним.

У широкому аспекті термін «думка» можливо застосовувати поза межами форм логічного мислення. За таких обставин цей термін буде відображати певний погляд, заяву, аргумент, переконання, судження, висновок або особисте поняття про що-небудь. Водночас звіт незалежного аудитора і викладений в ньому висновок повинні відображати конкретні результати пізнання аудитором фінансової звітності в результаті застосування таких форм мислення як поняття, судження та умовивід, а не тільки думок. Його думки з самого початку пізнання фінансової звітності трансформуються у конкретні поняття, передбачені чинним законодавством та стандартами. Аудитор зобов'язаний дотримуватися такого роду понять і на їх основі формувати професійне судження та умовиводи. Не може аудиторська перевірка розпочинатися і завершуватися думкою аудитора. Тоді стає незрозуміло, яке місце серед думок аудитора посідає така форма логічного мислення, як судження, і куди зникає умовивід.

Щоб більш достеменно розібратися з питаннями професійного судження аудитора, розглянемо дисертаційне дослідження Н.Ф. Манько. Його метою є аналіз професійного судження аудитора в аспекті доказовості та обґрунтованості аудиторської думки у звіті незалежного аудитора [5].

Під час розгляду наведеної проблеми Н.Ф. Манько уточнює таке поняття як «думка аудитора». Вона вважає, що за формою – це результат роботи аудитора, поданий у вигляді звіту незалежного аудитора як офіційного документа, що має певну юридичну силу. За змістом – це професійне судження аудитора стосовно достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання, яке ґрунтується на професійних компетенціях.

Викладене не потребує уточнення стосовно того, як думка аудитора набуває стану такого офіційного документа, як звіт аудитора. Водночас виявляється, що за змістом думка аудитора є професійним судженням, а

також вона знаходить своє відображення у звіті. Хоча у звіті аудитора знаходить відображення умовивід у вигляді висновку. Думка аудитора, як уже зазначалося, з самого початку трансформується у поняття.

В цьому відношенні також заслуговує на увагу запроваджене Н.Ф. Манько поняття «професійне судження аудитора». За її переконанням, зазначене поняття становить наукову категорію, в основу якої покладено мислення аудитора, що є результатом пізнання. На думку Н.Ф. Манько, воно відображає тристоронні відносини між аудитором, управлінським персоналом і користувачами звітності.

Наведений зміст цього поняття не викликає особливих заперечень, крім застосування терміну «незалежна думка». Якщо вживається поняття «звіт незалежного аудитора», то помилковою буде наявність терміну «незалежна думка». Незалежність аудитора передбачає і незалежність його думки, судження та умовиводу.

Необхідно відмітити, що аудитор як суб'єкт у тристоронньому відношенні взаємодіє з управлінським персоналом та користувачами звітності. В цьому відношенні вони постають для аудитора об'єктом. Згідно з діалектичною логікою і теорією пізнання суб'єкт і об'єкт становлять взаємозалежні протилежності в діалектичному протиріччі. З таким підходом погоджується Н.Ф. Манько у своєму дослідженні, коли розглядає професійне судження аудитора як результат пізнання. Водночас замість більш змістовного аналізу діалектичної взаємозалежності суб'єкта та об'єкта в аудиторській діяльності вона все зводить до основної цілі аудиту у формі висловлення незалежної думки.

Щоб розібратися в запропонованій логічній конструкції, необхідно визначити як співвідносяться між собою твердження стосовно професійного судження аудиторів у вигляді результату пізнання з основною метою аудиту стосовно висловлення ним думки. Виходить, що професійне судження і висловлення думки є відповідним процесом пізнання. Стосовно цього не заперечує і Н.Ф. Манько. Тільки в неї виходить, що пізнання аудитора розпочинається і закінчується думкою.

Хоча самі собою висновки Н.Ф. Манько ґрунтуються певною мірою на правомірній аргументації. Зокрема, наголошується на тому, що процес пізнання бере свої витoki з міркування. Це має практичний сенс лише тоді, коли призводить до певного висновку, умовиводу. Умовивід і буде відповіддю на питання, підсумком пошуків думки.

Спиралоючись на викладені положення, Н.Ф. Манько цілком справедливо зазначає, що умовивід є однією з форм мислення. За його допомогою з одного або декількох суджень виводиться нове судження, що містить у собі нові знання. Якщо бути послідовним, то логічно зробити висновок, що результатом міркування, мислення і пізнання буде судження й умовивід. Натомість Н.Ф. Манько вважає, що застосування аудитором форм мислення зводиться до досягнення такої цілі аудиту, як висловлення думки стосовно об'єкта аудиту. Виходить, що не тільки в поняттях, а також в судженні та умовиводі аудитор жодної думки не висловлює. Він просто міркував з приводу фінансової звітності.

Тоді як виникає доказовість професійного судження аудитора, якщо все підпорядковується висловленню

думки, а не підготовці офіційного висновку у звіті незалежного аудитора? Саме у такому документі, як висновок, а не в думці як способі мислення, знаходить своє відображення судження і умовивід. Зі свого боку, висновок є складником звіту незалежного аудитора, а не думка як погляд помічника аудитора на фінансову звітність.

Тому виникає необхідність ще раз наголосити на тому, що думка – це початкове бачення предмета або явища та їх властивостей. Таке бачення не має достатньої аргументації. За наявності достатньої аргументації думка перетворюється або трансформується в поняття та судження. За їх допомогою формується умовивід, що знаходить своє відображення у висновку.

Так, думка аудитора не може бути одночасно судженням і документом. У такому разі відбувається підміна понять. Спосіб міркування підміняється документом.

Свого часу у ст. 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» (редакція 1993 р.) передбачалося, що аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається в установленому порядку за наслідками проведеного аудиту і містить в собі висновок з достовірності звітності, повноти та відповідності законодавству і встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності. В подальшому в цю статтю Закону внесли недостатньо обґрунтовані зміни такого змісту: «*Аудиторський висновок – документ, що складається відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при їх складанні*».

Слід зазначити, що визначення поняття «аудиторський висновок» під час підготовки Закону України «Про аудиторську діяльність» (редакція 1993 р.) мало свою специфіку. Тоді не було у розробників Закону перекладів МСА. Тільки в 1998 р. новообрана Аудиторська палата України спромоглася зробити переклад з метою розроблення національних нормативів аудиту. Видання виявилось не кращого гатунку і замість його вдосконалення прийняли рішення запровадити в якості національних МСА. Тому під час підготовки Закону переважно керувалися загальним розумінням міжнародного досвіду проведення аудиту та наявними нормативно-правовими актами проведення документальних ревізій і бухгалтерських експертиз, а також словниками української мови. Під поняттям «висновок» цілком переконливо було розуміти заключний підсумок або звіт про що-небудь, зроблений на основі спостережень, міркувань чи розгляду фактів. У кінцевому підсумку виявилось, що такий підхід повністю співпав з чинними на той період часу МСА.

Водночас у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (редакція 2016-2017 рр.), з'явилося нове поняття підсумкового документа – «аудиторський звіт» або більш точно «Звіт незалежного аудитора». З такою назвою можливо погодитися. Будь-який звіт має включати висновок. Натомість у процесі перекладу на українську мову термін «висновок» дивним способом змінили на термін «думка». Останній викликає заперечення не тільки з позиції логіки, а й навіть в аспекті

тлумачення мовного змісту.

Термін «думка» має досить багато значень в українській і навіть в російській мовах. Для прикладу можливо взяти народну пісню: «Дивлюсь я на небо, та думку гадаю. Чому я не сокіл? Чому не літаю». Є навіть фольклорний жанр під назвою «дума» у вигляді епічних творів з життя козаків.

Зрозуміло, що розглядати аудиторський звіт чи висновок в наведених значеннях терміну «думка» нерационально, особливо в аспекті української мови. Необхідно цей термін розглянути з позиції логіки формальної і діалектичної теорії пізнання.

Як ми вже зазначали, думка – це певний погляд на що-небудь, що ґрунтується на суб'єктивному та емоційному тлумаченні фактів. Думка на відміну від знань, що знаходить своє відображення в поняттях, судженнях та умовиводах, може ґрунтуватися на оманливому сприйнятті дійсності. Якщо думка перевіряється фактами, то вона набуває змісту аргументу. В цьому разі думка постає наслідком міркувань у вигляді конкретного припущення. Сам термін «думка» не завжди є тотожним терміну «точка зору», який можливо замінити терміном «погляд».

На наш погляд, термін «думка» в аспекті формальної логіки має обмежене значення як форма пізнання. Ще у Стародавній Греції думку розглядали як щось недостатньо зрозуміле та помилкове, що не завжди відповідає істині. Думку переважно зараховували в щось середнє між знаннями і вірою, чуттєвим і раціональним. В такому аспекті думку вважали певним проявом мислення, але нетотожним такій формі мислення, як судження.

Так, аудитор у своїй діяльності повинен керуватися не довільними роздумами і думками стосовно фінансової звітності, а конкретними логічними формами мислення. Передусім це стосується поняття, судження та умовиводу [6, с. 32-101; 7, с. 119-293]. Їх зміст полягає в такому.

Поняття – це форма мислення, яка відображає суттєві ознаки предметів та явищ, які дають змогу їх відрізнити від інших суміжних. Поняття, на відміну від уявлень та думки, відображає суть речей, їхні головні ознаки. У першому разі не мати поняття означає не мати уявлення про що-небудь або не бути обізнаним з чимось.

Аудитор у своїй практичній діяльності оперує значним числом понять, які наведено у глосарії МСА та інших нормативно-правових актах. Зокрема, аудитор застосовує таке поняття, як «професійне судження».

З позиції формальної логіки судження – це форма мислення, яка відображає співвідношення понять у вигляді зв'язку між предметами та їх ознаками. Судження характеризує відношення між обсягами понять, якою мірою вони сумісні чи несумісні. Між ними є відношення тотожності, підпорядкування чи перехресності. Для аналізу суджень застосовують логічний квадрат [6, 7].

За своїм логічним змістом професійне судження аудитора має особливу специфіку. Його основу становить професійний скептицизм у формі сумніву чи недовіри до висновків управлінського персоналу стосовно підготовки фінансової звітності. Наведені обставини вимагають від аудитора бути не в ролі помічника чи консультанта управлінського персоналу, а проявляти особливу увагу до ризикових обставин ведення бізнесу, спроможних спричинити суттєві викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи

помилки.

Суть професійного скептицизму полягає в тому, що він містить в собі припущення у вигляді прогностичного судження спрямованого на висунення відповідних версій з можливого викривлення фінансової звітності. Згідно з вимогами МСА аудитор повинен шляхом перевірки висунутих версій переконатися у відсутності викривлень фінансової звітності на основі застосування ризик-орієнтованого підходу. Саме йому підпорядковується весь процес пізнання аудитора стосовно аналізу фінансової звітності на предмет її достовірності, повноти та відповідності законодавству.

Дотриманням аудитором професійного скептицизму також обумовлює наявність протилежного погляду на фінансову звітність у вигляді відношення протилежності або противності. Воно проявляється в особливому ставленні аудитора до фінансової звітності, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки чи шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.

Відповідно до вимог МСА 315 аудитор здійснює ідентифікацію та оцінювання ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності. Умовивід про відсутність негативного впливу ризиків суттєвих викривлень на фінансову звітність здійснюється в результаті індукції методом виключення або елімінативної індукції. Вона являє собою систему умовиводів, в якій висновки про причину досліджуваних явищ формується шляхом виявлення обставин, які підтверджують і виключення обставин, що не задовольняють властивостям причинного зв'язку. Важливими властивостями причинного зв'язку, що визначають методичність елімінованої індукції, виступають такі її характеристики, як загальність, послідовність у часі, необхідність і однозначність.

Причинний зв'язок стосовно впливу ризиків суттєвого викривлення на фінансову звітність згідно з МСА 315 характеризують факти невід'ємного ризику, релевантні твердження та інші обставини. Зокрема, невід'ємним фактори ризику можуть бути якісними і кількісними, а тим самим впливати на схильність до викривлення. Згідно з п. А9 МСА 315 ризик суттєвого викладення може бути пов'язаний з більш ніж одним твердженням, і в цьому разі всі твердження, до яких відноситься цей ризик, є релевантними твердженнями.

Незалежно ні від чого, аудитор стосовно оцінювання ризиків суттєвого викривлення повинен керуватися принципом професійного скептицизму впродовж всього аудиту і тим самим робити висновки від протилежного. Отримувати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цьому не місце суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Щоб досягти такої впевненості, аудитор повинен отримати докази від протилежного (латинською «*reductio ad absurdum*») стосовно відсутності суттєвих викривлень фінансової звітності.

Професійне судження аудитора можливо також розглядати в інших аспектах, керуючись формальною логікою. Водночас необхідно тільки зазначити, що формальна логіка на відміну від діалектичної повністю абстрагується від понять абсолютної та відносної істини. Вона проводить відмінність між хибними та істинними судженнями шляхом зарахування кожного з них вик-

лючно до істинних або виключно до хибних. Хоча тризначна логіка, крім «істинного» та «хибного», оперує терміном «невідомо».

Якщо логічна структура професійного судження аудитора повинна повністю відповідати вимогам формальної логіки як науки, то в чому тоді його специфіка? Вважаємо, що специфіка професійного судження аудитора як форми мислення і пізнання полягає в тому, що воно здійснюється в умовах невизначеності і ризику відносно фінансової звітності як об'єкта і предмета аналізу. Наявність невизначеності і ризику не означає довільного ставлення до дотримання процедури мислення, застосування як заманеться таких прийомів як порівняння, аналіз, синтез, дедукція, індукція, абстрагування, узагальнення тощо. Професійне судження аудитора повинно ґрунтуватися на його знаннях, навичках і досвіді, а також висловлюватися ними з дотриманням професійного скептицизму, законодавства та МСА.

Підсумовуючи викладене, можливо зробити висновок, що професійне судження аудитора – це форма його логічного мислення в умовах невизначеності й ризику, яка ґрунтується на знаннях, навичках і досвіді та висловлюється ним з дотриманням професійного скептицизму, законодавства та МСА.

Важливим також є аналіз професійного судження аудитора в аспекті діалектичної логіки й теорії пізнання. До того ж процес пізнання аудитором отриманої від управлінського персоналу фінансової звітності характеризується не тільки пасивним її розглядом, але й активним дослідженням з позиції професійного скептицизму. Згідно з вимогами МСА аудитор розглядає фінансову звітність нерозривно з аналізом поведінки управлінського персоналу як продуктом їх діяльності.

Так, аудитор формує своє професійне судження стосовно фінансової звітності через розуміння суб'єкта господарювання, його бізнес-моделей та середовища, в якому він здійснює діяльність.

Керуючись діалектичною теорією пізнання, процес взаємодії аудитора і управлінського персоналу цілком логічно розглядати як взаємодію «суб'єкта» з «об'єктом». Аудитор як суб'єкт й управлінський персонал як об'єкт становлять єдність протилежностей не тільки процесу пізнання, а всієї аудиторської діяльності як соціального протиріччя. Вирішення проблем у формі діалектичних суперечностей, які постійно виникають між суб'єктом і об'єктом, відбувається в результаті їх практичної взаємодії, яка регламентується законодавством та МСА.

Загалом питання пізнавального та соціального відношення між суб'єктом і об'єктом в аудиторській діяльності потребує окремого розгляду. Наше дослідження обмежується питаннями пізнання та судження аудитора в аспекті формальної логіки – як формується його умовивід на основі тих чи інших суджень.

Що стосується суджень аудитора, то воно є логічною основою вираження його опосередкованих знань. Форма, за допомогою якої ці знання отримують, є умовивід. Судження є елементами структури умовиводів.

Саме так формуються не тільки висловлювання або висновки у звіті аудитора, а також в науковому плані відповідні поняття, аксіоми, постулати й навіть закони та теорії. Тому є всі підстави розглянути, як умовиводи аудитора повинні формуватися згідно з вимогами МСА.

Передусім заслуговує на увагу МСА 700 «Формування думки та складання звіту стосовно фінансової звітності». У цьому МСА зазначається, що аудитор у своєму звіті повинен висловити немодифіковану або модифіковану думку. Модифіковану думку аудитор висловлює, якщо фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування.

Модифікація думки у звіті незалежного аудитора розглядається в МСА 705, який визначає три типи модифікації думки аудитора: думку із застереженням, негативну думку, відмову від висловлення думки.

Якщо більш детально проаналізувати МСА 700 та МСА 705, то виникає питання, якою мірою наведені МСА узгоджуються з логікою і такими формами мислення, як судження та умовивід. Виходить, що думка замінює умовивід. Залежно від модифікації думки аудитор визначає форму та зміст звіту. Згідно з наведеними МСА відбувається модифікація не умовиводу, а думки аудитора. Тим самим кудись зникає логіка судження і пізнання. Неможливо пояснити, як в МСА 705 модифікували думку без понять, суджень та умовиводів? Навіть в аспекті перекладу терміну «думка» на російський термін «мнение» отримуємо щось алогічне стосовно модифікації «мнения».

Вважаємо, що вся проблема в перекладі англійської термінології. Термін «*opinion*» перекладається як «думка». Насправді це один з багатьох варіантів перекладу: термін «думка» з української перекладається як «*point, mind, thinking, thought*». Зі свого боку, термін «*opinion*» доволі часто вживається в англійській мові як «висновок», зокрема «офіційний висновок». Свого часу в 2006 р. запроваджено МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора». Згідно з цим МСА аудитор висловлював безумовно-позитивну думку, умовно-позитивну думку, відмову від висловлення думки, негативну думку. Водночас думку включали до висновку аудитора.

Наведений МСА 701 в англійському перекладі мав назву «*modified opinion*». Тобто термін «*opinion*» перекладали як «висновок».

Якщо бути послідовним, то замість «форма думки аудитора» логічно говорити «форма висновку незалежного аудитора». Такий документ включає в себе професійне судження та умовивід аудитора.

Переклад МСА повинен бути професійним, а не формально літературним. Повністю врахувати міжнародний і національний зміст нормативної термінології.

Важливе місце у професійному судженні аудитора та формування висновку в аудиторському звіті належить доведенню. У ньому поєднуються всі логічні форми мислення, правила і закони пізнання. Тільки за допомогою логічно обґрунтування можливо встановити істинність судження та його відповідність об'єктивній дійсності [10, с. 281-297].

Будь-яке доведення включає в себе поняття істини і поняття логічного слідування. Поняття істини в аудиторській діяльності викладено в МСА 200. Відповідно до п. 5 цього МСА аудитор повинен отримувати обґрунтовану впевненість у вигляді високого рівня впевненості на підставі прийнятих аудиторських доказів у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Проте обґ-

рунтована впевненість не є абсолютним рівнем впевненості, оскільки є властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формує висновок та на яких ґрунтується аудиторська думка, є швидше переконливіми ніж остаточними. Тобто істина в аудиторській діяльності є відносною і конкретною. Вона повинна реально відображати фактичний стан фінансової звітності на підставі отриманих аудиторських доказів.

Під логічним слідуванням розуміють висловлення, яке утворюється за допомогою слів «якщо», «тоді», «то». Способом обґрунтування таких тверджень є аргументація. Вона являє собою процес формування переконання стосовно істинності будь-якого твердження у вигляді судження, гіпотези, версії та іншого міркування.

Способами аргументації є обґрунтування і критика або спростування. Обґрунтування за допомогою аналогії та неповної індукції дає змогу отримати лише правдоподібні висновки. Обґрунтування за допомогою демонстративних міркувань дозволяє отримувати істинне значення.

Загалом аргументацію визначають як спосіб міркування, що складається з доведення і спростування. Доведенням називають логічну процедуру, в ході якої встановлюють істинність певного положення за допомогою положень, істинність яких уже встановлено раніше. За своїм змістом істинні положення є аргументами. Доволі часто в ролі аргументів застосовують конкретні факти, а також визначення та дефініції.

Відповідне значення в аудиторській діяльності має така логічна операція, як спростування. За її допомогою встановлюють хибність або необґрунтованість тези, тобто положення істинності якого потрібно довести.

У проведенні аудиту істинність фінансової звітності доводить управлінський персонал. Зі свого боку, наявність викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки доводить аудитор.

Діяти таким способом стосовно формування професійного судження вимагають від аудитора МСА. Зокрема в п. 5 МСА 200 прямо зазначено, що в якості основи для аудиторської думки аудитор зобов'язаний отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність загалом не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки.

Особливість професійного судження аудитора полягає в тому, що він не просто вивчає фінансову звітність, як думає значна частина науковців. Керуючись професійним скептицизмом аудитор з'ясовує наявність суттєвих викривлень фінансової звітності, що безпосередньо впливає з цілої низки МСА та загалом з ризик-орієнтованого підходу.

Згідно з МСА 315 аудитор повинен передусім ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення, обумовлені помилками чи шахрайством. Зі свого боку, МСА 240 встановлює відповідальність аудитора за виявлення шахрайства. МСА 330 визначає дії аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. В результаті аналізу чинників ризику суттєвих викривлень аудитор з'ясовує їх вплив на поведінку управлінського персоналу стосовно їх ставлення до внутрішнього контролю, а тим самим до підготовки фінансової звітності.

Саме шляхом дослідження ризиків суттєвого вик-

ривлення аудитор оцінює стан фінансової звітності, а не зводить свою діяльність до звичайної ревізійної перевірки бухгалтерських документів на предмет дотримання вимог нормативних актів.

Що стосується визначення суттєвості в доказуванні або доведенні під час аудиту, то необхідно звернути увагу на п. А2 МСА 320 «Суттєвість у плануванні аудиту». В цьому параграфі наголошується, що ідентифікація та визначення ризиків суттєвого викривлення включає застосування професійного судження для ідентифікації тих класів операцій, залишків розрахунків та розкриттів, включаючи якісне розкриття, виправлення яких може бути суттєвим, тобто таким, що впливає на економічні рішення користувачів.

Водночас ризик-орієнтований підхід не виключає застосування рахункових і тестових методик в якості додаткових способів перевірки фінансової звітності з метою уникнення одностороннього застосування ризик-орієнтованого підходу. Як зазначено в п. 18 МСА 330 «Дії аудитора і відповідь на оцінені ризики», незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити й виконати процедури у суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації. У цьому разі процедури у суті мають вибіркового характеру і здійснюються за наслідками оцінювання ризиків стосовно суттєвих операцій, суттєвих залишків та суттєвих розкриттів інформації.

## ВИСНОВКИ

Викладене дає підстави стверджувати, що професійне судження аудитора має різні рівні усвідомлення і пізнання аудитором фінансової звітності. У схематичному вигляді цей процес можливо характеризувати так, як показано на рис. 1.

Як будь-яке пізнання, так і пізнання аудитора розпочинається з певної думки та відповідних вражень від спілкування з управлінським персоналом на основі наявних знань, навичок та досвіду. Якщо з фінансовою звітністю і управлінським персоналом буде знайомитися помічник аудитора, то його результатом будуть звичайні думки, можливо навіть на побутовому рівні і не буде, що модифікувати. Натомість професійно компетентний аудитор свої думки трансформує шляхом міркування у конкретні поняття та вимоги МСА і чинного законодавства. На їх основі формується професійне судження аудитора. Спочатку воно формується під час узгодження умов завдання, а також визначення суттєвості й аудиторського ризику. Отримана інформація дає змогу розпочати планування аудиту та перейти до наступного рівня професійного судження аудитора.

Другий рівень професійного судження аудитора ставить за мету здійснити ідентифікацію та оцінювання ризиків суттєвого викривлення шляхом отримання необхідних аудиторських доказів. В результаті отриманих знань формується третій рівень професійного судження аудитора стосовно оцінювання конкретних ризиків суттєвого викривлення.

У подальшому професійне судження аудитора узагальнюється у вигляді умовиводу або декількох умовиводів відповідно до вимог МСА 320 та МСА 450. Умовиводи аудитора стосовно викривлень фінансової звітності чи їх відсутності є підставою для підготовки аудиторських висновків та звітування згідно з МСА 700-799.

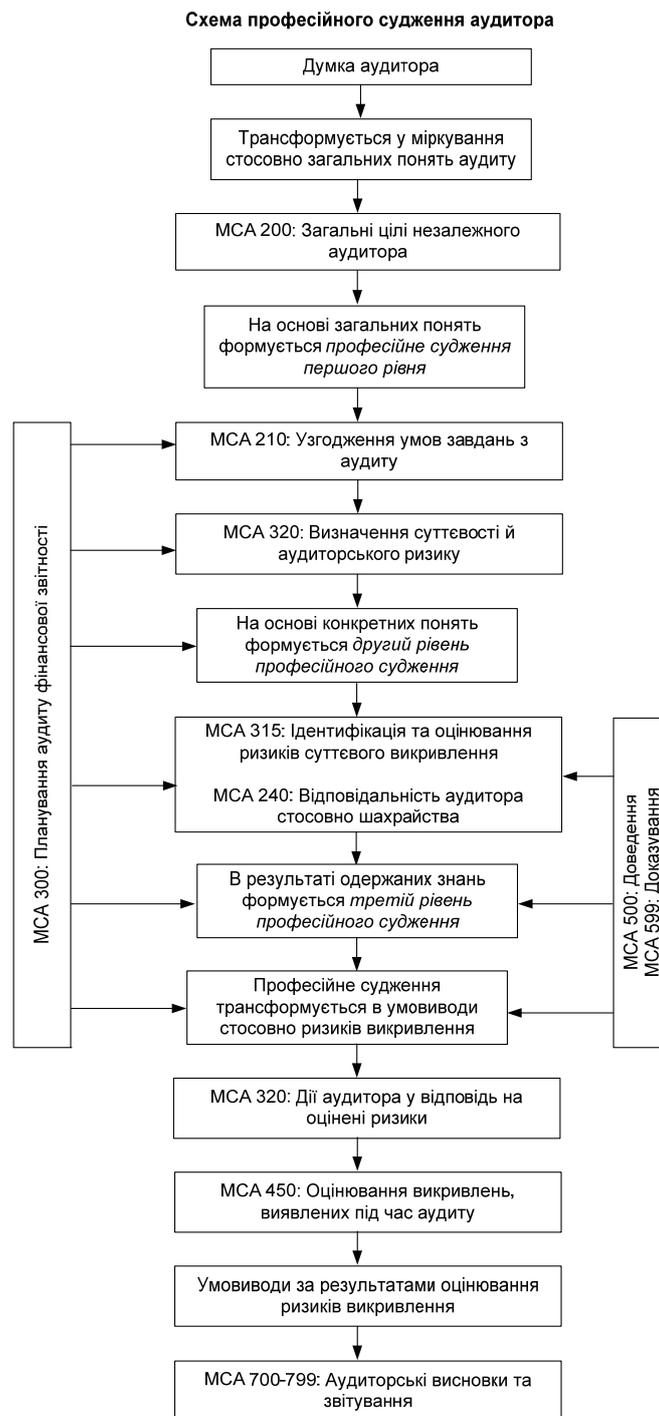


Рис. 1. Схема професійного судження аудитора

**Список використаних джерел**

1. Пожарицька І.М. Професійне судження в аудиті: теорія і практика: монографія. Сімферополь, 2013. 356 с.
2. Пожарицька І.М. Професійне судження у контексті стандартів аудиту. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 4(70). С. 454-459.
3. Редько О.Ю., Пожарицька І.М. Деякі питання логіки аудиторського висновку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2012. №2, с.176-184
4. Лозовицький С.П. Методичні аспекти застосування професійного судження у сучасному обліку та аудиті. *Міжнародний науково-виробничий журнал: Сталій розвиток економіки*. 2013. № 2 (19). С. 230-233.
5. Манько Н.Ф. Доказовість професійного судження в аудиті: теорія і практика: дис. ...канд. екон. наук: 08.00.09 / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2020. 316 с.
6. Логіка / О.М. Юркевич та ін. Харків, 2022. 220 с.
7. Конверський А.С. Логіка. Київ, 2012. 296 с.
8. Варій М.Й. Загальна психологія. Київ, 2009. 1008 с.
9. Партико Т.Б. Загальна психологія. Київ, 2008. 416 с.

10. Логіка для юристів / В.С. Бліхар та ін. Ужгород, 2022. 316 с.

### **References**

1. Pozharytska I.M. Professional judgment in auditing: theory and practice: monograph. Simferopol, 2013. 356 p. (in Ukrainian).
2. Pozharytska I.M. Professional judgment in the context of auditing standards. *Bulletin of the Chernihiv State University of Technology*. 2013. No. 4(70). pp. 454-459. (in Ukrainian).
3. Redko O.Yu., Pozharytska I.M. Some issues of the logic of the auditor's opinion. Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization. 2012. No. 2, pp. 176-184. (in Ukrainian).
4. Lozovytskyi S.P. Methodical aspects of application of professional judgment in modern accounting and auditing. *International Scientific and Production Journal: Sustainable Economic Development*. 2013. No. 2 (19). pp. 230-233. (in Ukrainian).
5. Manko N.F. Probability of professional judgment in auditing: theory and practice: diss. ... PhD in economics: 08.00.09 / National Academy of Statistics, Accounting and Auditing. Kyiv, 2020. 316 p. (in Ukrainian).
6. Logic / O.M. Yurkevych et al. Kharkiv, 2022. 220 p. (in Ukrainian).
7. Konverskyi A.Y. Logic. Kyiv, 2012. 296 p. (in Ukrainian).
8. Varii M.Y. General Psychology. Kyiv, 2009. 1008 p. (in Ukrainian).
9. Partyko T.B. General Psychology. Kyiv, 2008. 416 p. (in Ukrainian).
10. Logic for lawyers / V.S. Blikhar et al. Uzhhorod, 2022. 316 p. (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>

### **Tetiana HOLOVACH**

Doctor of Economics, Professor, auditor, deputy director for scientific work of the Institute of Audit  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1657-1508>

## **AUDITOR'S PROFESSIONAL JUDGMENT AND OPINION**

*The paper is devoted to such an actual problem in the field of audit activity as professional judgment and an auditor's opinion. A proper clarification of the logical content of these concepts significantly affects the effectiveness of the audit according to requirements of International Standards on Auditing (ISA). To date, in scientific publications the various approaches to the interpretation of the given concepts are expressed. A significant part of the authors is limited to general definitions and only some of them make attempts to substantiate their research with the laws and categories of logic.*

*At the same time, native authors in every possible way avoid a full-fledged logical definition of content of the concept "auditor's opinion". The main reason is that there is an unsuccessful translation from English terminology into Ukrainian. In some cases, the term "opinion" has been translated as "opinion", and in others it has been called "conclusion". Therefore, if the term "opinion" is preferred, it turns out that the audit begins with an auditor's opinion and ends with it. An auditor's opinion fully encompasses such forms of logical thinking as concepts, judgments and inferences.*

*The paper not only shows the misinterpretation of the concepts of "professional judgment" and "auditor's opinion" in a number of scientific studies. Also it is proposed the own vision of the cognition process in the auditing field based on the laws of general and dialectical logic.*

*A related scheme of an auditor's professional judgment is given. From this scheme it can be seen that the opinion of a professionally competent auditor from the very beginning of the audit is being transformed through rationale into the concepts and requirements of the ISA. Further, an auditor's rationale is being transformed into judgments and conclusions. Based on them, as a result of proving or proving and planning, the specific conclusions of an auditor are formed as a report.*

*The paper states that an auditor's professional judgment, like the professional judgment of other specialists, is subordinated to the general laws of logic. Its specificity lies in the fact that it is carried out with professional skepticism in conditions of uncertainty and risk and is subject to the requirements of legislation and ISA.*

**Keywords:** auditor's professional judgment, auditor's opinion, auditor's form of logical thinking, auditor's conclusion, auditor's report