

DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2022.1sp.4>
УДК 657.6

Володимир ГОЛОВАЧ

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

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

Тетяна ГОЛОВАЧ

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

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

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ АУДИТОРА – ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ

Розглянуто сутність професійного судження і професійного скептицизму аудитора. Встановлено, що їх зміст змінювався на етапі рахункового, тестового і ризик-орієнтованого аудиту. Основна проблема полягала у ставленні аудиторів до виявлення шахрайства як причини викривлення фінансової звітності. Тестовий аудит ігнорував факти шахрайства і надавав перевагу співпраці з господарюючим суб'єктом. В умовах ризик-орієнтованого підходу виявлення аудитором шахрайства стало його професійним обов'язком, що суттєво змінило зміст професійного судження аудитора. Обґрунтовано підпорядкування професійного судження аудитора його професійному скептицизму.

Ключові слова: професійне судження, професійний скептицизм, закономірності аудиту

Професійне судження і професійний скептицизм аудитора можливо розглядати в різних аспектах. З'ясувати різні погляди вчених на визначення змісту цих понять в наднових публікаціях і нормативних актах. За нашим переконанням, більш вагоме значення для теорії і практики має дослідження закономірностей професійного судження і професійного скептицизму аудитора. Наявність таких закономірностей вбачається у загальних тенденціях економічного розвитку суспільства і аудиторської діяльності.

Передусім постає питання, як на зміну рахунковому аудиту прийшов тестовий і ризик-орієнтований, як вони вплинули на зміст професійного судження і професійного скептицизму аудитора.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) [1] містять різні визначення змісту професійного скептицизму. У глосарії термінів пропонують розглядати як ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичне оцінювання доказів. У п. 15 МСА 200 наголошено на здійсненні аудиту з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть бути обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності. У п. А20 МСА 200 пропонується з особливою увагою ставитися до умов, які можуть свідчити про можливе шахрайство. Згідно з п. 12 МСА 240 [1, 2] аудитор повинен зберігати професійний скептицизм протягом усього аудиту, визнаючи можливість наявності суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, незважаючи на минулий досвід аудитора стосовно сумнівності та чесності управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Також п. 15 МСА 240 і п. 10 МСА 315 [1, 3] вимагають у плануванні аудиту обговорити з членами команди, за яких обставин та на якому етапі фінансова звітність суб'єкта господарювання може бути вразливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи спосіб вчинення шахрайства.

З наведених положень МСА вбачається, що сутність професійного скептицизму полягає у визнанні аудито-

ром можливості викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки. Особливо наголошується на визнанні можливості шахрайства, а не помилки. Проблема полягає в тому, що факт помилки встановлюється за умови отримання доказів про відсутність шахрайства.

Стосовно професійного судження, – у глосарії термінів його визначають як застосування необхідних навичок, знань і досвіду у контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики у прийнятті обґрунтованих рішень з плану дій, які є прийнятними за обставин завдання аудиту. Згідно з п. А25 МСА 200 [1, 4] причина полягає в тому, що тлумачення відповідних етичних вимог МСА, а також достатні рішення, потрібні у процесі всього аудиту, неможливо здійснювати, не застосовуючи відповідні знання та досвід до фактів і обставин.

Відповідно до п. А29 МСА 200 професійне судження подібно професійному скептицизму аудитор повинен здійснювати протягом усього аудиту. В обов'язковому порядку його належить обґрунтовувати фактами й обставинами, а також достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

За більш уважного розгляду наведених визначень змісту професійного судження і професійного скептицизму вбачається їх нерозривний взаємозв'язок. Зокрема, у п. А12 МСА 315 зазначено, що професійний скептицизм – це ставлення аудитора у винесенні професійних суджень, які потім слугують основою для дій аудитора.

У своїй основі професійне судження і професійний скептицизм ґрунтуються на висловленні думки про можливість наявності викривлень фінансової звітності. Перевірка фінансової звітності на основі такого припущення згідно з МСА й чинного законодавства вважається професійним обов'язком аудитора. Якщо професійне судження включає в себе думку автора, то професійний скептицизм характеризує порядок формування його думки у вигляді ставлення, що поєднує допитливість та уважність до обставин, які можуть вказувати

на можливе викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, а також критичне оцінювання доказів.

Разом взяті професійне судження і професійний скептицизм становлять процес пізнання аудитора, що спрямовано на встановлення істини стосовно достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності. Тому буде цілком правомірно розглянути їх в аспекті законів логіки і гносеології.

Будь-яке судження, зокрема судження аудитора, – це думка, в якій стверджується або заперечується наявність властивостей у предмета або явища на основі встановлення певних відношень або зв'язків. Судження може бути або істинним або хибним. За своєю побудовою судження бувають простими і складними, а також атрибутивними, судженнями відношення та судженнями наявності [5].

Дійсно, професійне судження аудитора містить думку, в якій на основі перевірки висунутого припущення до викривлення фінансової звітності стверджується або заперечується їх наявність. Так, судження аудитора повністю підпорядковується дотриманню професійного скептицизму. У п. 11 МСА 700 [1, 6] прямо зазначено, що для сформування такої думки аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість стосовно відсутності у фінансовій звітності суттєвих викривлень загалом внаслідок шахрайства або помилки.

Згідно з вимогами МСА залежно від отриманих результатів перевірки припущення стосовно викривлення фінансової звітності думка аудитора може бути немодифікованою або модифікованою. МСА 705 передбачає такі типи модифікації думки аудитора: думка із застереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки. Формування модифікованої думки також повністю залежить від дотримання аудитором професійного скептицизму. Як зазначено у МСА 705 [1, 7], результат залежить від того чи отримав аудитор в достатньому обсязі докази стосовно викривлень фінансової звітності, їх суттєвості та всеохоплюючого характеру.

З наведеного визначається, що скептицизм відіграє важливу роль у професійному судженні аудитора. Тому виникає необхідність більш достеменно розглянути його логічний зміст і гносеологічну природу. Насамперед з'ясувати, в чому полягають загальні закономірності скептицизму як способу мислення і пізнання.

У зв'язку з цим слід зазначити, що скептицизм бере свої витоки з основного філософського питання стосовно нашої свідомості адекватно відображати власну діяльність та оточуюче середовище. В аспекті гносеології його тлумачать як сумнів стосовно наявності істини та необхідних критеріїв для її обґрунтування. Більшість вчених сходяться на тому, що скептицизм є проявом раціоналізму і складником наукового світогляду, який містить в собі конструктивний сумнів з якого починається універсальне пізнання [8, 9].

Науковий скептицизм не обмежується сумнівом, а застосовує різноманітні методи для дослідження об'єктивної дійсності шляхом висунення та перевірки різноманітних гіпотез.

З позиції логіки гіпотеза є прийомом пізнавальної діяльності, відповідною формою мислення, що включає припущення, яке тимчасово вважається істинним до його підтвердження або спростування. Припущення

спрямовують на встановлення закономірного зв'язку між явищами, причини якого перевіряються, з'ясовуючи як одне явище обумовлюється іншим.

Професійний скептицизм аудитора також містить в собі припущення стосовно можливості викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки. Таке припущення має форму гіпотези, яка перевіряється в порядку, визначеному МСА на основі ризикорієнтованого підходу. Наявність ризику, зі свого боку, обумовлює наявність невизначеності та вірогідності, які потребують від аудитора належного професійного судження на основі відповідних знань, навичок та вмій.

Наведений методологічний підхід орієнтує на те, що скептицизм аудитора подібно іншим формам скептицизму є складником пізнання аудитора у вигляді його професійного судження. Здійснення аудиту шляхом професійного судження стосовно фінансової звітності на засадах скептицизму в обов'язковому порядку має пізнавальний зміст. Його мета полягає в отриманні істинного знання з наявності чи відсутності викривлень фінансової звітності. Щоб встановити, як фінансова звітність відповідає встановленим вимогам, аудитор повинен переконатися у відсутності викривлень шляхом з'ясування можливої їх наявності. У зв'язку з цим професійне судження аудитора набуває форми професійного скептицизму і ґрунтується на висновках від протилежного або контрарного судженні (*a contrario*).

Основа контрарного судження становить закон протиріччя. Спираючись на нього, формують індуктивний умовивід методом виключення (елімінації). Суть індукції методом виключення або елімінативної індукції становить умовивід, в якому висновок про причини досліджуваного явища формують шляхом виявлення підтверджувальних обставин, що не задовольняють тій чи іншій властивості причинного зв'язку.

Прикладом виводу від протилежного є судження аудитора, наведені в МСА 705 у вигляді модифікованих висновків. У цьому відношенні заслуговує на увагу думка із застереженням, яку наведено у п. 17 МСА 705. Аудитор висловлює таку думку через суттєве викривлення фінансової звітності, якщо з отриманих доказів вбачається, що викривлення є суттєвим, проте не всеохопним. Також аудитор не може отримати докази у достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень і він може бути суттєвим, проте не всеохопним.

Так, є всі підстави розглядати професійний скептицизм у гносеологічному аспекті як форму професійного судження аудитора, яке містить у собі припущення у вигляді гіпотези стосовно можливого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки. У зв'язку з цим професійний скептицизм можливо вважати концептуальною основою професійного судження аудитора.

Слід зазначити, що підпорядкованість професійного судження професійному скептицизму є результатом закономірного розвитку аудиторської діяльності. Характерно, що на етапі класичного становлення аудиту метою перевірки фінансової звітності вважали підтвердження результатів бухгалтерського обліку. Виявлення аудитором шахрайства мало епізодичний характер і було побічним завданням аудитора. Тому професійний

скептицизм посідав другорядне місце у професійному судженні аудитора.

В умовах стабільності економіки і незначного числа виявлених шахрайств з'явився тестовий аудит. Професійне судження аудитора ставило за мету дослідження внутрішнього контролю. Проявлення недовіри і негативного ставлення до суб'єкта господарювання мало негативну оцінку. Провідне місце у стосунках аудитора з суб'єктом господарювання посідала співпраця і надання корисних порад. Як зазначав Рой Додж: там, де контроль неефективний, ми спроможні надати пораду, як вдосконалити систему, а отже, надати клієнту конструктивну послугу [10].

Загострення економічних проблем та поширення шахрайства позначилися на вимогах суспільства до аудиторської діяльності. Суттєво змінилася соціальна функція аудиту, а тим самим і спрямованість професійного судження аудитора. Виявлення аудитором шахрайства стало його професійним обов'язком, якому повністю підпорядковувалося професійне судження аудитора. На основі їх нерозривного взаємозв'язку відбулося становлення ризик-орієнтованого підходу в аудиторській діяльності. Наявність ризику можливого викривлення фінансової звітності обумовлює необхідність визначення змісту такого ризику у професійному судженні аудитора з метою отримання необхідних доказів стосовно достовірності, повноти і відповідності законодавству фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

У результаті показано спільну природу та взаємну обумовленість професійного судження і професійного скептицизму. Обґрунтовано підпорядкування професійного судження аудитора його професійному скептицизму.

Професійне судження і професійний скептицизм аудитора становлять фундаментальні принципи аудиторської діяльності. Пізнання їх змісту знаходиться в

центрі уваги вчених та практиків. Останнім часом намітилися деякі тенденції з дослідження їх закономірностей з метою більш ефективного застосування на практиці.

Керуючись таким підходом, встановлено, що професійний скептицизм і професійне судження аудитора становлять процес пізнання істини стосовно достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності. Професійне судження аудитора включає думку, в якій на основі висунутого припущення з викривлення фінансової звітності стверджується або заперечується їх наявність. Так, судження аудитора повністю підпорядковується професійному скептицизму.

Такий висновок не є випадковим, а відповідає закономірному розвитку аудиторської діяльності. Характерно, що на етапі рахункового аудиту судження аудитора спрямовувалося на підтвердження бухгалтерського обліку. Встановлення шахрайства мало ситуативний характер: скептицизм посідав другорядне місце. З появою тестового аудиту професійне судження аудитора ставило за мету дослідження внутрішнього контролю. Проявлення скептицизму і недовіри до суб'єкта господарювання мали негативну оцінку. Провідне місце у стосунках аудитора і суб'єкта господарювання посідала співпраця і надання корисних порад.

Подальший розвиток економіки і значне зростання шахрайства суттєво змінило соціальну функцію аудиту, а тим самим і спрямованість професійного судження аудитора. Виявлення аудитором шахрайства стало його професійним обов'язком, якому повністю підпорядковувалося професійне судження аудитора. На основі взаємозв'язку і взаємообумовленості професійного скептицизму і професійного судження аудитора сформовано ризик-орієнтований підхід до виявлення викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина 1. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf)
2. International standard on auditing 240. URL: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc0db41e5b6c6232ba6097/1490816440070/isa-240.pdf>
3. International standard on auditing 315 (Revised). URL: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc0eb303596e2e94243583/1490816695769/isa-315.pdf>
4. International standard on auditing 200. URL: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58db33a0ff7c50882b886f33/1490760612355/isa-200.pdf>
5. Конверський А.С. Логіка. Київ, 2017. 391 с.
6. International standard on auditing (ISA) 700 (revised). URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-700-revised-forming-opinion-and-reporting-financial-statements>
7. International standard on auditing (ISA) 705 (revised). URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditor-s-report-3>
8. Етика скептицизму. URL: https://pidru4niki.com/1753060739705/etika_ta_estetika/etika_skeptitsizmu
9. Головач В.В., Головач Т.А. Концепція професійного скептицизму аудитора та її генезис. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 2. С. 5–11.
10. Dodge Roy. *The Concise Guide to Accounting Standards*. Springer, 2014. 224 p.

References

1. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2017 Edition. Volume I*. pp. 95–125. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf) (in Ukrainian).
2. International standard on auditing 240. URL: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc0db41e5b6c6232ba6097/1490816440070/isa-240.pdf>
3. International standard on auditing 315 (Revised). URL: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc0eb303596e2e94243583/1490816695769/isa-315.pdf>
4. International standard on auditing 200. URL: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58db33a0ff7c50882b886f33/1490760612355/isa-200.pdf>

<https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58db33a0ff7c50882b886f33/1490760612355/isa-200.pdf>

5. Konverskyi A.Ye. *Logic*. Kyiv, 2017. 391 p. (in Ukrainian).
6. International standard on auditing (ISA) 700 (revised). URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-700-revised-forming-opinion-and-reporting-financial-statements>
7. International standard on auditing (ISA) 705 (revised). URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditor-s-report-3>
8. Ethics of skepticism. URL: https://pidru4niki.com/1753060739705/etika_ta_estetika/etika_skeptitsizmu (in Ukrainian).
9. Holovach V.V., Holovach T.A. The concept of the auditor's professional skepticism and its genesis. *Economics. Finances. Law*. 2022. № 2. pp. 5–11 (in Ukrainian).
10. Dodge Roy. *The Concise Guide to Accounting Standards*. Springer, 2014. 224 p.

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>

**CONCEPTUAL BASIS OF AN AUDITOR'S PROFESSIONAL JUDGMENT
– PROFESSIONAL SKEPTICISM**

The auditor's professional judgment and professional skepticism are the fundamental principles of auditing. The knowledge of their content is in the center of attention of scientists and practitioners. Recently, some trends have emerged regarding the study of their regularities with the purpose for more effective usage in practical activity.

Guided by this approach, it was established that the professional skepticism and professional judgment of an auditor constitute the process of knowing the truth on the reliability, completeness and compliance with the legislation of financial reporting. The auditor's professional judgment includes an opinion in which based on proposed assumption regarding distortion of financial statements the presence of the latter is asserted or denied.

Thus, the auditor's judgment is completely subordinated to professional skepticism.

Such a conclusion is not accidental, but corresponds to the natural development of auditing. It is typical that at the stage of the accounting audit the auditor's judgment was aimed at confirming the accounting. Establishing fraud was situational in nature: skepticism took a secondary place. With the advent of the test audit, the auditor's professional judgment aimed to research the internal control. Showing skepticism and distrust to an economic entity had a negative assessment. The leading place in the relationship between the auditor and the economic entity was occupied by cooperation and providing useful advice.

The further development of the economy and the significant growth of fraud significantly changed the social function of the audit, and thus the direction of an auditor's professional judgment. The auditor's detection of fraud became his professional duty, to which the auditor's professional judgment was fully subordinated. Based on interconnection and interdependence of professional skepticism and the auditor's professional judgment, a risk-oriented approach was formed to identify distortions of financial statements due to fraud or error.

Keywords: professional judgment, professional skepticism, audit regularities