



Наталія Володимирівна МОСКАЛЬ

к.е.н., доцент, Львівський національний університет імені Івана Франка

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8761-2426>

e-mail: nataliya.moskal@lnu.edu.ua

ПЕРЕШКОДИ У ЗАСТОСУВАННІ ПРОФЕСІЙНОГО СКЕПТИЦИЗМУ У ПРАКТИЦІ АУДИТУ

Перешкоди у застосуванні професійного скептицизму – це такі умови, обставини та характеристики, що не дають змогу адекватно до ситуації та відповідно до професійних стандартів застосовувати професійний скептицизм у практиці надання аудиторських послуг. До основних перешкод можемо віднести: неадекватний рівень скептичності, властивий аудитору; когнітивні викривлення; скептичне ставлення до замовників аудиторських послуг, працівників аудиторської фірми; неадекватний підхід керівництва аудиторської фірми до застосування професійного скептицизму; обмеження обсягу та терміну виконання аудиторських послуг. Забезпечення відповідного рівня професійного скептицизму у процесі надання аудиторських послуг потребує виявлення та врахування описаних перешкод шляхом впровадження відповідних застережних заходів.

Ключові слова: аудит, професійна етика аудитора, професійний скептицизм

ВСТУП

Застосування професійного скептицизму у практиці аудиторської діяльності є обов'язковою передумовою належної якості аудиторських послуг. Відповідно до вимог міжнародних професійних стандартів аудитор повинен зберігати професійний скептицизм на усіх етапах надання аудиторських послуг та співпраці з клієнтом [1]. Різноманітні аспекти професійної етики аудиту висвітлюють у своїх працях вітчизняні науковці: О.Ю. Балазюк, В.П. Бралатан, В.В. Головач, Т.А. Головач, С.М. Гончарук, Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Зdirко, А.В. Єременко, О.І. Лугова, І.О. Кириченко, Ю.С. Ковсовська, С.В. Приймак, А.П. Шот та ін. Проте, зважаючи на розвиток та вдосконалення підходів до впровадження професійної етики у практиці аудиту, дослідження перешкод застосування професійного скептицизму є актуальним.

МЕТА статті – запропонувати класифікацію та подати характеристику перешкод у застосуванні професійного скептицизму у практиці аудиту, які були б доречними для використання у практиці організації аудиторського процесу та для підвищення якості аудиторських послуг.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Пропозиції автора мають в основі моніторинг основних результатів попередніх наукових досліджень, що стосуються професійної етики, аналіз вимог професійних стандартів, аналіз практичних підходів до застосування професійного скептицизму аудиторами та типових помилок, оприлюднених за результатами зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, узагальнення, групування та класифікацію перешкод у застосуванні професійного скептицизму.

РЕЗУЛЬТАТИ

Перешкоди у застосуванні професійного скептицизму – це такі умови, обставини та характеристики, що не дають змогу адекватно до ситуації та відповідно до професійних стандартів застосовувати професійний скептицизм у практиці надання аудиторських послуг.

Умовно перешкоди можна поділити на суб'єктивні та об'єктивні. Суб'єктивні перешкоди пов'язані з компетентністю, досвідом та навичками аудитора, особливостями його світогляду, характеру, підходу до аудиторської діяльності. Об'єктивні перешкоди створюються обмеженими ресурсами, конкуренцією між аудиторами, очікуваннями клієнтів, обмеженнями інформації, яку оцінює аудитор. Об'єктивні перешкоди є зрозумілими, вимірюваними, їх можна виявити та розробити заходи для усунення чи зменшення впливу на професійний скептицизм. Якщо суттєву об'єктивну перешкоду не вдається усунути, аудитор відмовляється чи припиняє надавати послуги, а отже, не порушує вимоги до професійного скептицизму. Суб'єктивні перешкоди виявити складніше, оскільки вони пов'язані з підходом аудитора до виконання аудиторських послуг, з професійним судженням аудитора, з думками та намірами аудитора. Такі перешкоди можуть неочікувано виникати чи з несуттєвих ставати суттєвими. Їх усувають завдяки навчанню, підвищенню кваліфікації, набуттю нового практичного досвіду.

Суб'єктивною перешкодою у застосуванні професійного скептицизму аудитора може бути неадекватний рівень скептичності, властивий аудитору чи робочій групі аудиторів. Аудитор не повинен бути занадто прискіпливим та скептичним, але й не може недооцінювати вимоги професійних стандартів до застосування професійного скептицизму. Оцінювати професійний скептицизм аудитора пропонуємо за такою градацією:

- відсутній скептицизм – аудитор не враховує вимоги професійних стандартів до застосування професійного скептицизму;
- недостатній скептицизм – аудитор занадто довіряє та покладається на інформацію, з якою працює;
- прийнятний скептицизм – аудитор об'єктивно та неупереджено оцінює інформацію;
- надмірний скептицизм – аудитор не довіряє інформації, з якою працює, та для пошуку підтвердження своєї оцінки застосовує недоцільні заходи.

Відсутній чи недостатній рівень скептицизму не-

гативно впливає на якість аудиторських послуг, знижує їхню цінність, корисність. А надмірний скептицизм може призвести до втрати більшості клієнтів аудиторської фірми. Тому для послаблення цієї перешкоди, на нашу думку, варто систематично оцінювати професійний скептицизм працівників аудиторської фірми шляхом їх опитування, а також на підставі результатів їх роботи. Оцінка дотримання вимог до професійного скептицизму працівниками аудиторської фірми має бути обов'язковим складником системи контролю якості аудиторської фірми.

До суб'єктивних перешкод у застосуванні професійного скептицизму аудитора можна віднести когнітивні викривлення, тобто стереотипи мислення, які спотворюють сприйняття інформації, обставин та подій. Умовно їх можна поділити на викривлення, пов'язані зі змістом, часом та способом отримання інформації, викривлення, пов'язані зі ставленням до клієнта та викривлення, зумовлені роботою аудитора чи групи аудиторів та оцінюванням ними своїх професійних характеристик. Запропонований поділ є досить умовний, оскільки усі когнітивні викривлення пов'язані з мисленням та сприйняттям аудитора.

До викривлень, пов'язаних з інформацією, можна віднести такі: аудитор переоцінює інформацію, що підтверджує його думку та недооцінює інформацію, що суперечить його думці; перша інформація, з якою аудитор ознайомився стосовно певного питання, сприймається як достовірніша порівняно з усією наступною інформацією; інформація, яку аудитор отримав останньою переоцінюється, а попередня інформація недооцінюється; інформація, яку простіше отримати, переоцінюється, а інформація, отримання якої потребує значних зусиль чи затрат, недооцінюється, аудитор вирішує, що її отримання не варте зусиль; якщо аудитор очікує, що інформація буде містити помилки та шахрайство, то він зосередиться на їх пошуку та може втратити об'єктивність і неупередженість.

До когнітивних викривлень, пов'язаних з клієнтом, можна віднести такі: аудитор оцінює результати та наслідки прийнятих рішень та недооцінює умови, в яких приймалися ці рішення, сам процес виконання рішень; судження чи рекомендація аудитора у будь-якому разі є кращою за позицію уповноважених осіб клієнта; позитивний попередній досвід співпраці з клієнтом, тобто відсутність виявлених помилок та шахрайства, підвищує рівень довіри до інформації, отриманої від клієнта.

Найбільшу групу когнітивних викривлень складають викривлення, пов'язані з аудитором, його досвідом, навичками, підходами до надання послуг. До них можна віднести такі: аудитор вважає, що йому не властиві когнітивні викривлення або що він повністю усунув їх вплив; аудитор надмірно покладається на власний практичний досвід, актуальні знання, навички; аудитор, що має значний практичний досвід та знання, вважає свою думку вагомішою за думку аудитора з меншим практичним досвідом; рішення та судження керівника групи чи аудиторської фірми є правильними та не потребують критичного оцінювання; аудитори, що працюють у групі, заради налагодження відносин та уникнення конфліктів не висловлюють думок та пропозицій, що можуть суперечити, ускладнювати роботу чи спричинити конфлікт; аудитор переоцінює можливості недо-

пушення помилок та недоліків, не враховує умови, обставини та обмеження, що вплинули на здійснення цих помилок та порушень; застосування типових підходів до планування, розроблених та апробованих типових робочих документів забезпечує належну якість аудиторських послуг, а наміри їх змінити, пристосувати до умов чи вдосконалити загрожують якості.

Дотримання вимог до професійного скептицизму потребує врахування можливості впливу когнітивних викривлень на виконання аудиторських процедур та прийняття рішень. Система внутрішнього контролю якості має оцінювати та попереджувати вплив когнітивних викривлень на професійну діяльність аудиторів.

Досліджуючи перешкоди у дотриманні професійного скептицизму варто розглянути питання: до кого чи до чого аудитор має підходити скептично. Зважаючи на вимоги професійної етики, аудитор не має скептично ставитися до людей, тобто до управлінського персоналу та інших працівників клієнтів, до інших замовників та користувачів аудиторських послуг, до керівництва та працівників аудиторської фірми. Аудитор зобов'язаний оцінювати ділову репутацію потенційних та дійсних клієнтів, а з виявленням шахрайства, зловживань, порушення вимог законодавства, аудитор має не розпочинати або припинити співпрацю з клієнтом. Тобто аудитор повинен зі скептицизмом оцінювати дії та наміри клієнта, інформацію про його господарську діяльність, проте не має упереджено ставитися до представників клієнта, приховувати суттєву інформацію, уникати пояснень чи звинувачувати без попередньо зібраних належних та достатніх аудиторських доказів [2].

У середовищі аудиторської фірми аудитор може брати участь в оцінюванні професійних знань, навичок та досвіду інших працівників фірми, може перевіряти якість виконаної ними роботи, виявляти та оцінювати помилки, недоліки та порушення. Проте, на нашу думку, аудитор не може скептично ставитися до працівників аудиторської фірми на підставі отриманої про них інформації. Професійна етика зобов'язує аудитора бути чесним, об'єктивним та доброзичливим до людей, співпрацювати у тих справах, де це є необхідним. А скептичне ставлення до людей, зокрема, недовіра, осудження, звинувачення, уникнення з'ясування важливих питань, приховування інформації, недооцінювання професійних якостей, конкуренція у ситуаціях, коли доречна співпраця, є перешкодою до застосування професійного скептицизму у практиці аудиту.

Кожен працівник аудиторської фірми відповідає за належне застосування професійного скептицизму на всіх етапах аудиторського процесу, зокрема у визначенні та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення, виконанні тестів системи контролю та відповідних процедур по суті, а також, в оцінюванні результатів аудиторської перевірки [3]. Це передбачає розгляд потенційних зон ризику, виконання аудиторських процедур для отримання достатніх належних аудиторських доказів, критичне оцінювання отриманих доказів незалежно від того, чи підтверджують ці докази твердження керівництва чи судження аудитора. Проте кожен працівник аудиторської фірми не може повною мірою забезпечити належне застосування професійного скептицизму, оскільки зазвичай він не працює самотійно, окремо, а запланований обсяг робіт розподіляється між

групою працівників. Аудитор не може самостійно вибирати зміст та способи виконання аудиторських процедур, а повинен виконувати розроблений керівництвом та затверджений план. Так, на застосування професійного скептицизму окремими працівниками аудиторської фірми суттєво впливає політика та процедури, що використовуються в аудиторській фірмі у співпраці з клієнтами, планування та виконання аудиторських послуг, оцінювання якості. Тому суттєвою суб'єктивною перешкодою у застосуванні професійного скептицизму може стати підхід керівництва до організації і здійснення професійної діяльності загалом та до професійного скептицизму, зокрема. Серед пріоритетів керівництва аудиторської фірми можуть бути збільшення обсягу доходу та прибутку, підтримка та розширення співпраці з дійсними клієнтами, залучення нових клієнтів, пошук кваліфікованого персоналу та створення відповідної мотивації для персоналу. Якщо серед пріоритетів не буде досягнення високої якості аудиторських послуг та належного рівня професійного скептицизму, то персонал аудиторської фірми не буде докладати необхідних зусиль для їх досягнення.

Неадекватний підхід керівництва до застосування професійного скептицизму працівниками аудиторської фірми може включати такі аспекти:

- питання необхідності застосування професійного скептицизму не обговорюються в робочому середовищі аудиторської фірми;
- порядок розрахунку оплати праці та заохочення не сприяє застосуванню професійного скептицизму;
- керівництво заохочує до залучення нових клієнтів та лояльного ставлення до потреб і побажань управлінського персоналу клієнтів;
- наполеглива рекомендація уникати серйозних конфліктів із персоналом клієнта, іншими працівниками аудиторської фірми, особливо, керівництвом;
- у пріоритеті досягнення високого рівня задоволеності клієнтів, розширення співпраці;
- не заохочуються сумніви та оскарження стосовно аудиторських доказів, професійних суджень інших аудиторів, прийнятих рішень управлінням аудиторської фірми.

Висновки, зроблені на основі наглядової діяльності Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України та Інспекції із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, дають підстави для занепокоєння тим, як аудитори застосовують професійний скептицизм. Інспектори, що здійснюють перевірки, фіксують випадки, коли обставини дозволяють припустити, що аудитори не застосовували належно професійний скептицизм у здійсненні аудиту.

Основними об'єктивними перешкодами у застосуванні професійного скептицизму є обмеження обсягу та терміну виконання аудиту. Для якісного надання пос-

луг обсяг аудиторських процедур має бути достатнім. Обсяг можна вважати основним показником, який є досить стабільним, оскільки зменшення обсягу аудиту може призвести до зниження якості, результати такого аудиту не будуть корисними, а збільшення обсягу до певної міри підвищує якість аудиту, але й збільшує його вартість, клієнт може не погодитися зі зростанням вартості. Термін виконання аудиту – гнучкий показник, що залежить від обсягу аудиту, а також від кількісного та якісного складу персоналу, що залучають до здійснення аудиту.

Обмеження терміну виконання аудиторських послуг можуть стати суттєвою об'єктивною перешкодою у застосуванні професійного скептицизму, якщо аудиторська фірма не може забезпечити достатню кількість персоналу. Збільшення навантаження на персонал зазвичай не вирішує проблему, а створює додаткові загрози. Це може призвести до пошуку аудиторських доказів, які легше отримати, аніж тих, які є актуальнішими і достовірнішими; до отримання меншої кількості доказів, ніж це необхідно; до приділення надмірної уваги підтверджуючим доказам без адекватного розгляду доказів, що їм суперечать.

ВИСНОВКИ

В аудиторській фірмі повинна функціонувати така система контролю якості, яка могла б надати обґрунтовану впевненість у тому, що аудиторська фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів та стандартів контролю якості фірми та належно застосовують професійний скептицизм протягом усього процесу надання аудиторських послуг та співпраці з клієнтами. До основних перешкод у застосуванні професійного скептицизму можемо віднести такі: неадекватний рівень скептичності, властивий аудитору чи робочій групі аудиторів; когнітивні викривлення, пов'язані зі змістом, часом та способом отримання інформації, когнітивні викривлення, пов'язані зі ставленням до клієнта та когнітивні викривлення, зумовлені роботою аудитора чи групи аудиторів та оцінкою ними своїх професійних характеристик; скептичне ставлення до управлінського персоналу та інших працівників клієнтів, користувачів аудиторських послуг, керівництва та працівників аудиторської фірми; неадекватний підхід керівництва до застосування професійного скептицизму працівниками аудиторської фірми; обмеження обсягу та терміну виконання аудиторських послуг.

Забезпечення відповідного рівня професійного скептицизму у процесі надання аудиторських послуг потребує виявлення та врахування описаних перешкод шляхом розроблення та впровадження у систему внутрішнього контролю якості аудиторської фірми відповідних застережних заходів.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1. Переклад з англ. / гол. ред. Т.О. Каменська. Київ, 2017. 1142 с.
2. Головач В.В., Головач Т.А. Концепція професійного скептицизму аудитора та її генезис. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 2. С. 5–11.
3. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів / пер. з англ. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), 2018. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf

References

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Part 1. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-54>. (in Ukrainian).
2. 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).
3. International Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC, 2018. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-The-Restructured-Code_0.pdf (in Ukrainian).

Nataliia MOSKAL

PhD in Economics, Associate Professor, Ivan Franko National University of Lviv
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8761-2426>
e-mail: nataliya.moskal@lnu.edu.ua

THE OBSTACLES TO THE APPLICATION OF PROFESSIONAL SKEPTICISM IN AUDIT PRACTICE

Introduction. *At the all stages of providing audit services and cooperation with the client, the auditor should adhere to professional skepticism. It is importantly to investigate the obstacles to the application of professional skepticism.*

The purpose of the paper *is to propose a classification and provide a description of obstacles in the application of professional skepticism in audit practice*

Results. *The obstacles in the application of professional skepticism are such conditions, circumstances and characteristics that do not allow to adequately apply professional skepticism in the practice of providing audit services in accordance with the situation and in accordance with professional standards. Obstacles can be conditionally divided into subjective and objective. Subjective obstacles are related to the competence, experience and skills of the auditor, features of his worldview, character, approach to audit activities. Objective obstacles are created by limited resources, competition between auditors, client expectations, limitations of information that the auditor evaluates. The main obstacles to the practice of professional skepticism are as follows: an inadequate level of skepticism of the auditor; cognitive distortions related to the content, time and method of obtaining information, cognitive distortions related to the attitude towards the client and cognitive distortions caused by the work of an auditor; skeptical attitude towards management staff and other employees of clients, users of audit services, management and employees of the audit firm; inadequate management approach to the use of professional skepticism; limitation of scope and term of audit services.*

Conclusion. *In the process of providing audit services, in order to ensure an acceptable level of professional skepticism, it is necessary to identify and take into account the obstacles described, develop and implement acceptable precautionary measures in the internal quality control system of audit firm.*

Keywords: *audit, professional ethics of the auditor, professional skepticism*