

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗШИРЕННЯ МОЖЛИВОСТЕЙ АУДИТУ ПРИ ВИКОРИСТАННІ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ

Воїнова Т. С.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри контролю і аудиту*

Мултанівська Т. В.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри контролю і аудиту
Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця
м. Харків, Україна*

Методологія сучасного аудиту складається з широкого спектру методів, прийомів та способів, які покладено в основу аудиторських процедур. Незважаючи на тривале їх використання в практиці аудиту, наукова обґрунтованість застосування окремих методів залишається недостатньою. Значне коло рішень, суттєвих для організації аудиту, приймається аудиторами не стільки на основі розрахунків, скільки на підставі адаптації власних знань та досвіду до конкретної ситуації, тобто професійного судження. Відповідно наявність науково обґрунтованих методологічних засад вироблення професійного судження аудитора є чинником забезпечення якості аудиту. Таким чином, дослідження теоретичних засад та досвіду застосування професійного судження представляється актуальним.

Серед вітчизняних авторів, які займаються дослідженням проблем професійного судження в аудиті слід відмітити Пожарицьку І. С., Сурніну К. С., Редько О. Ю., Проскуріну Н. М. Вагому роль у визнанні можливості і необхідності формування і використання професійного судження аудитора відіграли роботи Т. Лимперга, Р. Маутца, Х. Шарафа, Д. Флінта, Л. Діксі і Р. Монтгомері. Вперше, як наукова проблема, задача створення методології генерування професійного судження в аудиті була сформульована в кінці ХХ – початку ХХІ століття К. Уилшутом. Уточнення предмету професійного судження аудитора та впливу на якість аудиту здійснено в працях Азарської М. А., Баранова П. П., Голосова О. В., Гутцайта Е. М., Демидової Т. А., Миронової О. А., Мухаметзянова Н. В., Панкової С. В., Саталкиної Е. В., Синіциної Т. В., Шапошникова А. А. У Міжнародних стандартах аудиту (МСА), попри широке використання поняття професійного судження, трактування самого терміну запропоновано лише у 2010 р. Проте до цього часу не створено цілісної і несуперечливої концепції професійного судження аудитора, яка органічно вписувалася б у структуру теорії аудиту.

Метою даного дослідження є теоретичне обґрунтування і розробка рекомендацій щодо формування професійного судження аудитора в аудиторському процесі для розширення можливостей аудиту. Досягнення визначеної мети здійснено через вирішено наступних завдань: уточнено визначення поняття професійного судження в аудиті; обґрунтовано методичний підхід до формування професійного судження аудитора, прийнятного до визначених потреб користувачів фінансової звітності.

Проблеми професійного судження в контексті аудиту на теренах пострадянського простору стали розглядатися на початку нового тисячоліття. Так, Гутцайт Є. М. [1], підкреслює такі значимі характеристики професійного судження як досвід суб'єкта та застосовність в умовах невизначеності, Шнейдман. Л. З. – такі як знання та кваліфікація відповідних фахівців [2], Соколов Я. В. та Терентьева Т. О. [3] – добросовісність висловлювання. На думку авторів, найбільш повно всі названі сутнісні характеристики професійного судження охоплює визначення запропоноване Слободняк І. А. [4].

В контексті виконання аудиторських процедур в аудиторському процесі розглядає професійне судження аудитора Проскуріна Н. М. [5], а Редько О.Ю. – стосовно аудиторської вибірки [6], тобто названі автори не зробили професійне судження предметом спеціального дослідження. Цю прогалину в теорії вітчизняного аудиту певною мірою заповнила Пожарицька І. С. [7]. Разом з тим, деякі її висновки є дискусійними. Зокрема, на думку авторів, при трактування поняття «професійне судження аудитора» неприйнятним є психологічний підхід. Для розуміння сутності поняття важливим є не те, як саме аудитор доходить до певного висновку, а сам висновок, який є, як правило продуктом професійного та життєвого досвіду аудитора та врахування конкретних обставин справи. Також не можна розглядати професійне судження як процес [8], оскільки процес – це сам аудит, а судження аудитора – це проміжний результат, який є основою для висловлення думки незалежного аудитора. Крім того, автори не згодні з позицією [9, с. 157], що професійне судження аудитора – це кінцевий висновок, оскільки аудитор неодноразово за умови отримання додаткових доказів може в процесі аудиту корегувати або кардинально змінювати своє судження, на чому неодноразово наголошують МСА. В цілому погоджуючись із визначенням Шапошнікова А. А., Сініциної Т. В. [10], слід відмітити, що в аудиті відсутні абсолютно формалізовані ситуації та процедури (безумовно, аудитор застосовує математико-статистичні методи, але лише для того, щоб максимально наблизитись до професійно відчутного рівня рішення). Заслуговує на увагу також висновок Дегтяренко А.В. про те, що «професійне судження аудитора є категорією, яка ґрунтується на його досвіді та інтуїції, що неможливо змоделювати за допомогою обчислювальної техніки [11].

Тому застосування професійного судження аудитора не має розумної альтернативи в сучасних умовах. Цей висновок авторів ґрунтується на аналізі МСА, який показує, що провідні аудитори МФБ, узагальнюючи та розповсюджуючи світовий досвід аудиту наполегливо рекомендують у всіх найбільш важливих ситуаціях застосовувати саме професійне судження.

Узагальнення теоретико-методологічних засад та власного досвіду авторів щодо організації аудиторського процесу дозволили визначити послідовність застосування професійного судження аудитора в аудиторському процесі відповідно до вимог МСА видання 2013 р.: 1. Оцінка судження керівництва стосовно концептуальної основи фінансової звітності. 2. Розрахунок аудиторського ризику. 3. Розрахунок рівня суттєвості. 4. Розрахунок аудиторської вибірки. 5. Розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур. 6. Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів. 7. Формування

аудиторської думки при складанні аудиторського звіту. Доцільною є й класифікація типів професійного судження аудитора за стадіями аудиторського процесу згідно МСА (рис. 1).

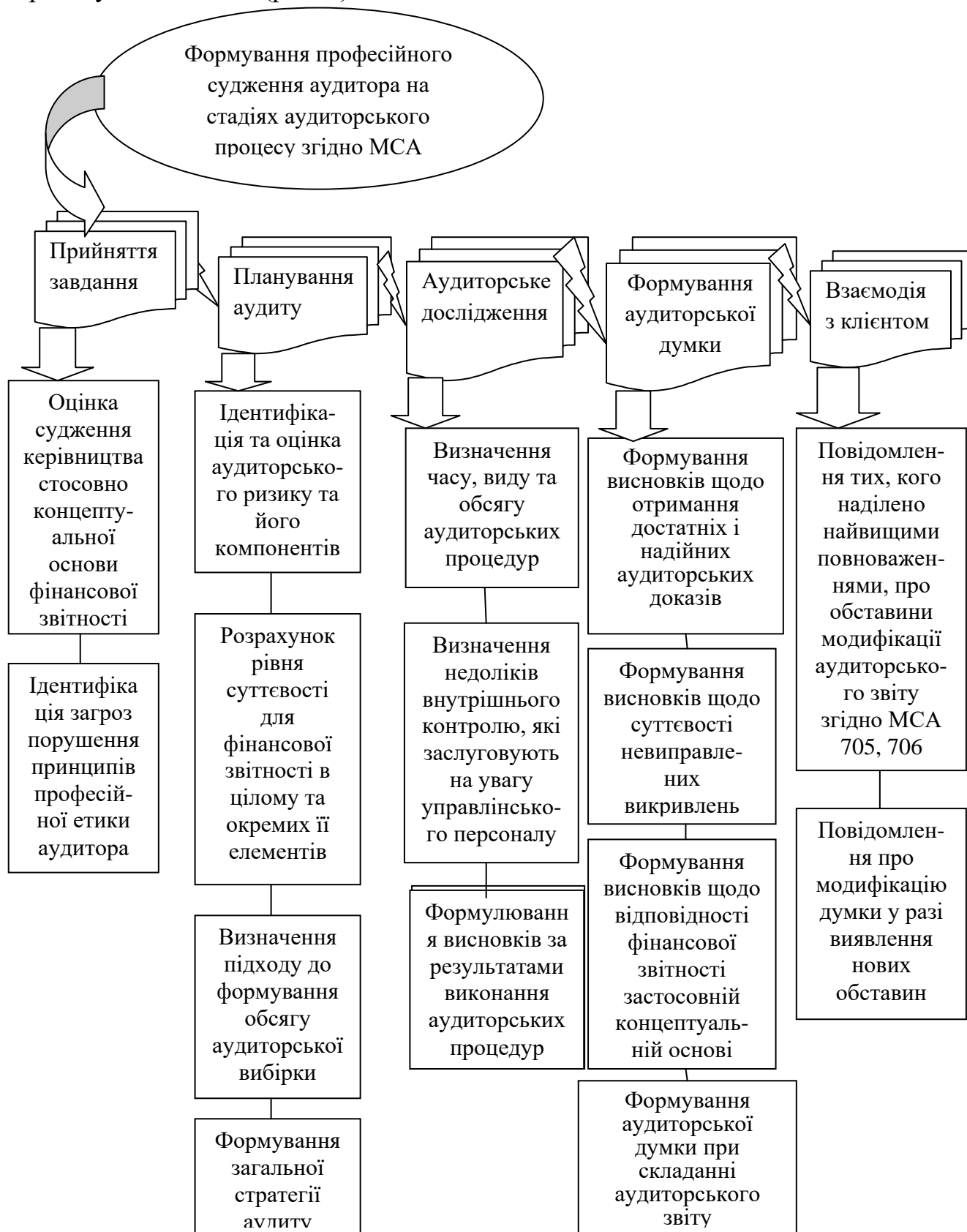


Рис. 1. Типи професійного судження аудитора на стадіях аудиторського процесу згідно МСА

Узагальнено та систематизовано авторами

Виокремлення визначених сутнісних характеристик та обґрунтування методичного підходу до формування професійного судження аудитора, прийнятного до визначених потреб користувачів фінансової звітності, дозволило запропонувати уточнене визначення поняття професійне судження аудитора як системного застосування релевантних компетентностей аудитора в контексті концептуальних засад аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті логічно обґрунтованих рішень в умовах невизначеності з метою раціонального використання результатів аудиторського процесу для задоволення інформаційних потреб визначених користувачів. Наукова новизна визначення полягає в визнанні системного підходу до застосування компетентностей аудитора, підкресленні релевантного їх характеру, а також логічної (а не інтуїтивної) обґрунтованості рішень. Узагальнення теоретико-методологічних засад та власного досвіду щодо організації аудиторського процесу дозволили визначити послідовність застосування професійного судження аудитора в аудиторському процесі й обґрунтувати класифікацію типів професійного судження аудитора за стадіями аудиторського процесу згідно МСА, що створює підстави для розширення реальних можливостей аудиту.

Література:

1. Гутцайт Е. М. Аудиторская проверка с позиций теории принятия решения в условиях неопределенности / Е. М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 78. – С. 24–28.
2. Шнейдман Л. З. Учетная политика предприятия. / Л. З. Шнейдман. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 168 с.
3. Соколов Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 62–66.
4. Слободняк И.А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Известия ИГЭА. – 2011. – №2(76). – С. 53 – 57.
5. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія і практика: монографія / Н. М. Проскуріна. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.
6. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія. Монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. – 493 с.
7. Пожарицька І. М. Професійне судження в аудиті : теорія і практика : монографія / І. М. Пожарицька. – Сімферополь : ВД «АРІАЛ», 2013. – 356 с.
8. Пожарицкая І. М. Профессиональное суждение аудитора: гносеологический аспект // Экономический анализ. – 2013. – Том 14. – № 1. – С. 134-139.
9. Аудиторский словарь [Текст] / С. М. Бычкова, Н. В. Райхман, В. Я. Соколов и др. / У. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
10. Шапошников А. А. Професійне судження та його роль в аудиті / А. А. Шапошников, Т. В. Синицина –Аудиторские ведомости. – 2006.– № 4 [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/bux/88812>
11. Дегтяренко А. В. Перешкоди на шляху розповсюдження комп'ютерного аудиту в Україні / А. В. Дегтяренко // Вісник Сумського національного аграрного університету Серія «Економіка і менеджмент». – вип.4(52). – 2012. – С. 20–25.