

Olena Dubynska
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor at the Department of Taxation Accounting
and Economic Security
Donbas State Engineering Academy*

Дубинська О.С.
*к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку оподаткування та економічної безпеки
Донбаської державної машинобудівної академії*

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-295-1-40>

**APPROACHES TO THE FORMATION OF INDEPENDENT
PROFESSIONAL JUDGMENT AS A FUNDAMENTAL FACTOR
IN THE EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF AUDIT**

**ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ НЕЗАЛЕЖНОГО
ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ ЯК ФУНДАМЕНТАЛЬНОГО ЧИННИКА
ВИНИКНЕННЯ І РОЗВИТКУ АУДИТУ**

Основною місією незалежного аудиту в Україні і світі є висловлення неупередженої думки і позиції щодо показників діяльності підприємства та перспектив його розвитку висококваліфікованими фахівцями-експертами. Навіть причину зародження і виникнення аудиту не можливо сформуванати по іншому, як потреба власника у сторонньому професійному моніторингу його ж власних дій, вчинків і рішень. З 90-их років минулого сторіччя аудит в Україні становився і швидко набрав обертів практики здійснення, основною причиною чого є розвиток приватної власності, вихід на міжнародні ринки, створення належного законодавчого та нормативного регулювання з врахуванням Міжнародних стандартів аудиту.

В Україні швидко запозичення та адаптування аудиторської діяльності відбулося завдяки зусиллям таких вчених, як М.І. Бондар [1], В.П. Бондар [1], Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош [2], І.К. Дрозд, В.М. Жук [3], Т.О. Каменська [4], О.А. Петрик [5] та ін.

Вирішення завдань аудиту як одного з чинників забезпечення сталого розвитку передбачає здійснення низки заходів. Їхній зміст, послідовність та обсяг передбачає, серед іншого, застосування аудитором власного професійного судження. Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», розширили перелік підприємств, які зобов'язані складати фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, а також оприлюднювати її на сайтах з підтвердженим аудиторським звітом. Тому для виконання завдань аудиту необхідне отримання достатніх аудиторських доказів, на доказовості яких буде формуватися аудиторське судження про дотримання вимог, принципів, якісних характеристик підготовки фінансових звітів згідно МСФЗ. Досліджуючи роль професійного судження в аудиті, необхідно аналізувати його параметри, виходячи з призначення, яке визначається об'єктно-предметними характеристиками. Особливого значення це набуває в умовах, що супроводжуються взаємним впливом економічного суб'єкта та суб'єкта аудиту.

Як слушно зауважує О.Ю. Редько, «нині, навіть у останній редакції МСА ІFAC, межа суб'єктивного аудиторського судження чітко не визначена. Як визначити суттєву невідповідності даних звітності чи її тверджень; як визначити вплив

викривлень на рівні тверджень класу операцій та сальдо рахунків; як розрахувати достатність отриманих доказів для формування свого судження; що слід вважати реальним критерієм для відмови від виказування судження; чи можуть існувати різні судження різних аудиторів з одного предмета перевірки, якщо всі вони мають свідоцтво АПУ про проходження контролю якості аудиторських послуг?» [6, с. 95]. Як зазначають О.В. Томчук та В.Ю. Фабіянська, «об'єктом аудиторського судження є прийняття рішень протягом усього процесу аудиторської перевірки, тобто починаючи з вибору об'єкта аудиту до складання підсумкового аудиторського звіту, але найважливішим його предметом є вибір типу аудиторської думки, оскільки це і є головною метою незалежного аудиту» [8, с. 73]. Манько Н.Ф, визнає, що «аудитор на основі професійного судження повинен сформулювати висновок про цінність зібраних доказів, відповідно до визначених критеріїв їх оцінки» [7, с. 1023]. На думку автора, на професійному судженні ґрунтується «визначення достатності доказів для прийняття кінцевого рішення аудитора щодо достовірності фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах, комплексна оцінка доказів...» [7, с. 1028].

М. Пожарицька серед головних предметів професійного судження аудитора при виконанні завдань з надання впевненості визначає наступні: визначення належних критеріїв для обґрунтованої оцінки чи предмета перевірки; визначення важливості кожної характеристики інформації, що підлягає перевірці, для певного завдання; оцінка кількості й якості доказів, їх достатності та прийнятності для підтвердження звіту з надання впевненості; оцінка суттєвості та відносної вадливості кількісних і якісних чинників у певному завданні; збір та оцінка аудиторських доказів та формулювання на їх основі висновків; оцінка впливу обставин, що визначають спосіб модифікації висновку» [9, с. 6]. Натомість, О.Ю. Редько визначає в якості «узагальненого предмета професійного судження твердження найманого менеджменту суб'єкта господарювання щодо формату та змісту фінансової звітності, яку він оприлюднює» [6, с. 95].

Варто відзначити, що інституціональний статус аудиту дає підстави для ідентифікації особливостей застосування професійних суджень при виконанні завдань різними видами суб'єктів. Проте, існують відмінності в обсягах застосування суджень суб'єктами незалежного, державного та внутрішнього аудиту. Чинником такого виду розбіжностей є зміст повноважень, якими наділені відповідні суб'єкти, що знаходить своє відображення у рівнях та способах регулювання виконання завдань у нормативних документах.

Характеристики застосування під час виконання відповідних завдань визначаються Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, оглядів, іншого надання впевненості та супутніх послуг [10]. Урегульованість заходів, пов'язаних з використанням інструменту професійних суджень аудитора з метою незалежного аудиту на рівні професійних стандартів дає можливість одночасного виконання відповідних завдань та забезпечення відповідності їх результатів критеріям якості надання послуг незалежним аудитором. Зазначене дає можливість на формальному рівні визнати та оцінити якість аудиту, виходячи з факту дотримання заздалегідь встановлених алгоритмів. Зважаючи на це, формування, обґрунтування та застосування професійних суджень може бути визнане як обов'язковий елемент процесу виконання завдань аудиту.

Література:

1. Бондар, В.П., & Бондар, Ю.В. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, 2015. № 1(31). С. 36-66. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1\(31\)-36-662](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1(31)-36-662).

2. Дорош Н. Визначення предмету та об'єктів видів аудит. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2011. Вип. 130. С. 15-17. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.04.150>.
3. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
4. Каменська Т.О. Ризики в аудиті та їх оцінка. *Статистика України*. 2015. № 2. С. 43-45.
5. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: автореф. дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук : спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ, 2004. 28 с.
6. Редько О.Ю. Основні ілюзії щодо ринку аудиту в Україні. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 93-97.
7. Манько Н.Ф. Критерії оцінки доказовості аудиторського судження. *Траєкторія науки*. 2018. Т. 4. № 12. С. 1021-1030.
8. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку Міжнародних стандартів аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 1. С. 68-81.
9. Пожарицька І.М. Застосування професійного судження щодо вибору типу аудиторської думки у звіті незалежного аудитора : наук.-практ. видання; за ред. О.Ю. Редька, Н.М. Проскуріної. Сімферополь : ПП «Підприємство «Фенікс»», 2013. 68 с.
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Редакція 2018 року. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>. (дата звернення: 17.06.2022).