

УДК 657.6

І.М. Пожарицька, канд. екон. наук

Національна академія природоохоронного та курортного будівництва, м. Сімферополь, Україна

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ У КОНТЕКСТІ СТАНДАРТІВ АУДИТУ**И.М. Пожарицкая**, канд. экон. наук

Национальная академия природоохранного и курортного строительства, г. Симферополь, Украина

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ В КОНТЕКСТЕ СТАНДАРТОВ АУДИТА**Iryna Pozharytska**, PhD in Economics

National Academy of Environmental Protection and Resort Development, Simferopol, Ukraine

PROFESSIONAL JUDGEMENT IN THE CONTEXT OF AUDIT STANDARDS

Наведено результати вивчення застосування професійного судження в міжнародних стандартах аудиту. Визначено роль судження аудитора у процесі аудиту фінансової звітності. Розроблено концептуальну модель професійного судження на основі МСА 200. Визначено предмет судження аудитора щодо процедур при формуванні аудиторського висновку.

Ключові слова: професійне судження, судження аудитора, стандарти аудиту, аудиторський висновок, концептуальна модель судження.

Приведены результаты изучения применения профессионального суждения в международных стандартах аудита. Определена роль суждения аудитора в процессе аудита финансовой отчетности. Разработана концептуальная модель профессионального суждения на основе МСА 200. Определен предмет суждения аудитора относительно процедур при формировании аудиторского заключения.

Ключевые слова: профессиональное суждение, суждение аудитора, стандарты аудита, аудиторское заключение, концептуальная модель суждения.

In this study, the use of professional judgement in the International Standards on Auditing. The role of the auditor's judgement in the process of auditing the financial statements. A conceptual model of judgement based on ISA 200. Determined the subject of the auditor's judgement regarding the procedures for the formation of an audit report.

Key words: professional judgement, the judgement of the auditor, auditing standards, the auditor's report, the conceptual model of judgement.

Постановка проблеми. Професійне судження аудитора є достатньо новим терміном у міжнародних стандартах аудиту (МСА). У минулих редакціях МСА в окремих стандартах є посилання на застосування професійного судження або судження аудитора, але відсутнє визначення у Глосарії термінів та концептуальному стандарті щодо мети та загальних принципів аудиторської перевірки. Проте у редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2010 року «червоною лінією» прописано застосування професійного судження майже у кожному стандарті [8; 9].

Наукове дослідження виконується відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку та аудиту Національної академії природоохоронного та курортного будівництва за темою “Облік, аналіз та аудит в системі управління підприємницькою діяльністю: методологія та організація» (державний реєстраційний номер 0112U008400). У межах наукової програми нами досліджуються концептуальні засади професійного судження та думки аудитора, його теоретико-методологічні та організаційні аспекти.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Дослідженню окремих питань професійного судження аудитора присвячені в основному праці російських учених М.А. Азарської [1], П.П. Баранова [3; 4], Є.М. Гутцайт [5], Б.Д. Дивинського [7], С.В. Панкової, Є.В. Саталкиної [10], Т.В. Синициної, А.А. Шапошникова [15] та деяких вітчизняних О.Ю. Редька [13], К.С. Сурніної [14]. Слід зазначити, що в опублікованих статтях переважна більшість авторів недостатньо уваги приділяє дослідженню методології аудиторського судження, а основну увагу зосереджує на висвітленні теорії та організації аудиту як взагалі, так і окремих частин процесу судження.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Питання професійного судження аудитора якщо і розглядаються, то досить стисло, що зумовлено недостатністю наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних фахівців у сфері ауди-

ту. Статті у періодичних виданнях, присвячених цій тематиці, опубліковані у більшості випадків зарубіжними авторами.

Мета статті. Головною метою статті є дослідження концептуальних засад застосування професійного судження аудитора у контексті міжнародних стандартів аудиту.

Виклад основного матеріалу. Раніше проведені дослідження щодо визначення терміну «судження аудитора» дало змогу зробити такі висновки:

1) в існуючих вітчизняних довідникових джерелах визначення судження аудитора відсутнє;

2) запропоноване визначення терміна у Глосарії Міжнародних стандартів аудиту редакції 2010 року відрізняється від російського варіанта за суттю підходу;

3) не можна зводити визначення судження аудитора тільки до думки, погляду чи висновку;

4) необхідне більш глибоке дослідження зазначеної дефініції з позиції не тільки практичної діяльності, але й концептуальної платформи [11].

На нашу думку, професійне судження аудитора – це процес застосування професійних компетентнісних характеристик при вирішенні завдань з аудиту в умовах невизначеності для формулювання думки щодо професійних питань.

Починаючи з Глосарія термінів згадка про судження аудитора є у 8 термінах: викривлення, всеохопний, значний ризик, значущість, критерії, незалежність, параграф з інших питань, пояснювальний параграф (рис. 1).

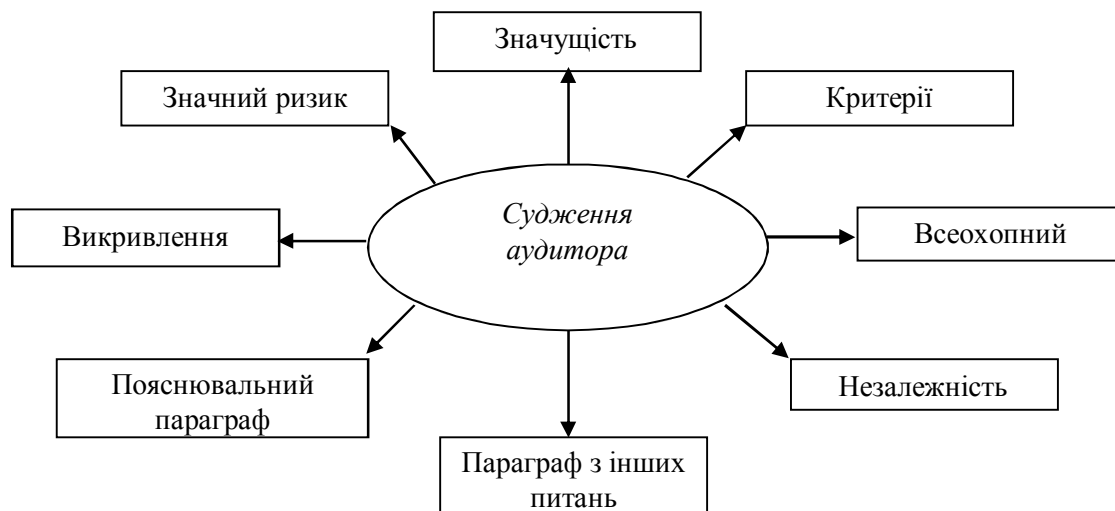


Рис. 1. Застосування судження аудитора у формулюванні термінів аудиту

Цей перелік є орієнтиром важливих питань, де застосуванню професійного судження відводиться головна роль. Так, трактуючи термін «викривлення» у коментарях, ще до визначення самого судження, автори стандартів вказують на його вирішальну роль під час прийняття рішення щодо висловлення думки про достовірність фінансової інформації [8, с. 80].

Незалежність думки неможлива без незалежності професійного судження; значний ризик потребує спеціального судження аудитора; у контексті професійного судження здійснюється оцінювання предмета перевірки згідно з належними критеріями. Ці деякі положення визначення головних термінів аудиту підтверджують визначальну роль професійного судження аудитора у сучасному дискурсі (тексті) Міжнародних стандартів аудиту.

Звернемось до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [9]. Тут йдеться про судження фахівця-практика, що дещо ширше, ніж судження аудитора, проте стосується теж професійних питань з аудиторської практики.

Головними предметами професійного судження фахівця-практика під час виконання завдань з надання впевненості є:

- визначення належних критеріїв для обґрунтованої оцінки чи предмета перевірки;
- визначення важливості кожної характеристики для певного завдання (доречність, повнота, нейтральність, достовірність, зрозумілість);
- 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;
- застосування судження під час збору й оцінювання доказів та формулювання висновків на основі цих доказів;
- оцінка впливу обставин для вибору модифікованого висновку стосовно типів завдань з надання впевненості.

О.Ю. Редько першим порушив питання щодо застосування професійного судження аудитора та його структури [13]. У монографії Н.М. Проскуріної уперше висвітлено зміни у стандартах аудиту щодо професійного судження [12, с. 45]. Ми погоджуємося з Н.М. Проскуріною, що визначальну, майже концептуальну роль у тлумаченні професійного судження аудитора відіграє МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» (табл.).

Таблиця

Положення МСА 200, що регулюють питання професійного судження

№	Назва стандарту	Пункти МСА	Зміст
1	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту	МСА 200 п.16	Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності
		МСА 200 Д23	Професійне судження є суттєвим для належного проведення аудиту. Наведені приклади рішень, стосовно яких необхідне судження аудитора
		МСА 200 Д24	Професійне судження аудитора повинне бути компетентним на засадах професійної підготовки, знаннях та досвіду
		МСА 200 Д25	Здійснення професійного судження ґрунтується на фактах та обставинах у конкретному випадку. Консультування допомагають здійснювати компетентні й достатні судження
		МСА 200 Д26	Професійне судження можна оцінити з огляду на факти та обставини завдання з аудиту, чи не суперечить воно їм
		МСА 200 Д27	Професійне судження потрібно здійснювати протягом усього аудиту. Його також потрібно належно документувати. Не слід використовувати професійне судження як обґрунтування обставин, які не підтверджуються достатніми та прийнятними аудиторськими доказами

Джерело: розроблено автором на підставі [8].

Так, МСА 200 не тільки дає визначення терміна «професійне судження» наступним за «професійним скептицизмом», але й розкриває його роль у процесі аудиторської перевірки.

Якщо під роллю розуміємо кінцеву мету функціонування економічної категорії, то роль професійного судження у Міжнародних стандартах аудита – це необхідна підстава

застосування рішень аудитором під час оцінювання суттєвості викривлень та висловленні думки щодо достовірного та справедливого подання інформації у фінансовій звітності (рис. 2).

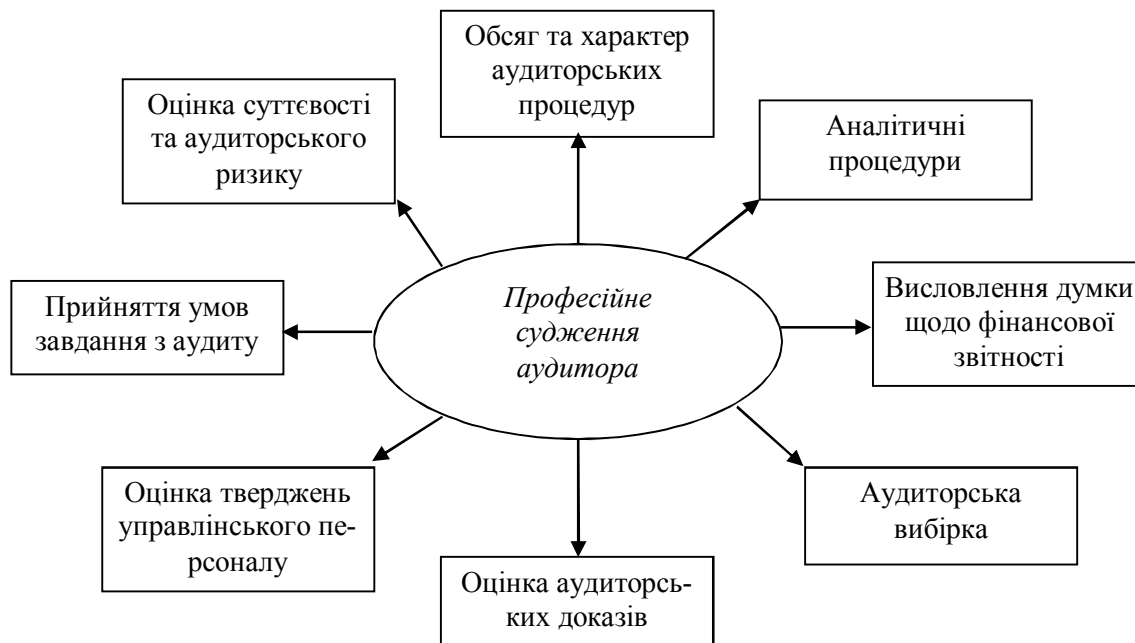


Рис. 2. Роль професійного судження в аудиті фінансової звітності

У матеріалах для застосування МСА 200 чітко встановлені вимоги до професійного судження, а саме:

- потрібне здійснювати протягом усього аудиту;
- застосування відповідних знань та досвіду до конкретних фактів та обставин;
- досягнення достатніх та компетентних суджень;
- належне документування процесу професійного судження;
- оцінка досягнутого судження щодо застосування принципів аудиту та бухгалтерського обліку з огляду на факти та обставини, відомі аудитором до дати аудиторського звіту;
- не слід використовувати як обґрунтування рішень, що не підтверджуються достатніми та прийнятними аудиторськими доказами чи фактами та обставинами завдання [8].

У МСА 200 також вказано основний методичний прийом формування професійного судження зі складних та суперечливих питань – це консультування. Обговорення питань протягом аудиту може відбуватися як у межах групи з аудиту, у межах аудиторської фірми, так і за межами фірми з іншими особами відповідного рівня.

Концептуальну модель професійного судження відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» зображено на рис. 3.

Викликає інтерес застосування професійного судження щодо формулювання думки аудитора щодо фінансової звітності. Так, у МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» є тільки одне посилання на застосування професійного судження аудитора стосовно вибору процедур для оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Саме цей вираз рекомендується використовувати аудиторам в усіх прикладах формулювання аудиторських звітів.



Рис. 3. Концептуальна модель професійного судження згідно з МСА 200

Джерело: розроблено автором на підставі [8].

Предмет професійного судження у МСА 700 має багат шаровий склад: аудитор повинен вибрати та виконати низку процедур щодо виявлення шахрайства (чи помилок) як на рівні фінансовій звітності, так і на рівні тверджень та ідентифікувати інші ризики суттєвого викривлення за допомогою процедур (запитів до управлінського персоналу, аналітичних процедур, спостереження та перевірки) (рис. 4).

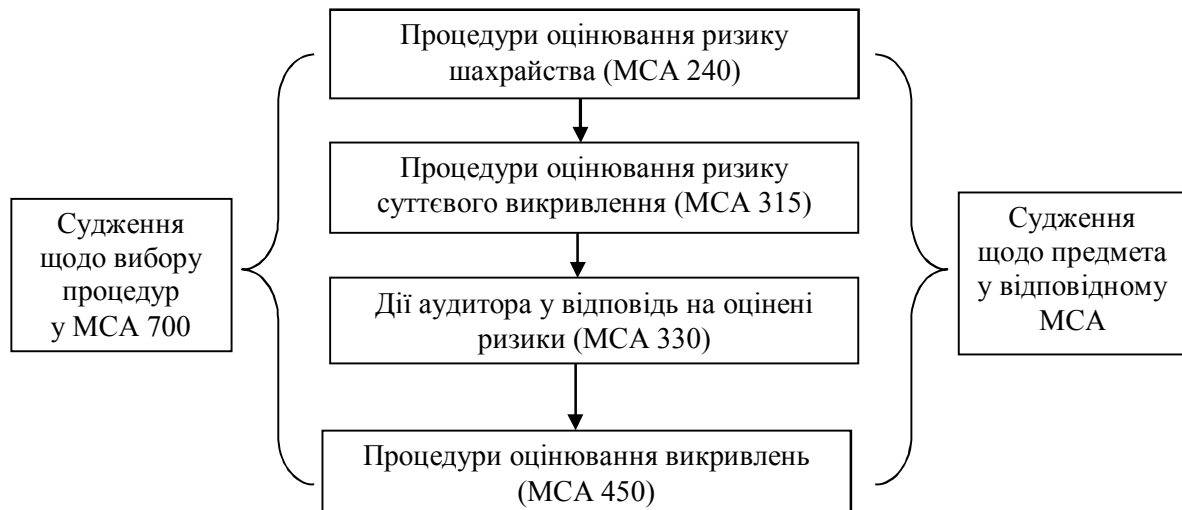


Рис. 4. Склад професійного судження аудитора в МСА 700

Джерело: розроблено автором.

Однак, відповідно до п. 5 МСА 315, процедури оцінювання ризиків ризику суттєвого викривлення не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора.

Аудитор у відповідь на ідентифіковані ризики суттєвого викривлення визначає аудиторські процедури по суті (тести деталей та/або аналітичні процедури по суті) та/або тести заходів контролю.

У свою чергу, за допомогою відповідних процедур аудитор повинен оцінити вплив на фінансову звітність ідентифікованих та невивірених викривлень, стосовно яких робиться висновок щодо типу аудиторської думки (модифікованої чи немодифікованої).

Стосовно кожного набору процедур у відповідному стандарті аудитор повинен застосувати також професійне судження. Тому цей процес можна назвати ітеративним, тобто таким, який послідовно наближає та перевіряє умови досягнення бажаного результату.

Висновки і пропозиції. Таким чином, у міжнародних стандартах аудиту останньої редакції велике значення надається застосуванню професійного судження аудитора при вирішенні питань на різних етапах процесу аудиту фінансової звітності. На засадах вивчення дискурсу МСА було визначено роль професійного судження, розроблено концептуальну модель професійного судження згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» та застосуванню судження щодо процедур у МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

Подальшому дослідженню підлягають питання визначення предмета професійного судження в аудиті та його методичного інструментарію.

Список використаних джерел

1. *Азарская М. А.* Профессиональное суждение аудитора в системе контроля качества / М. А. Азарская // Региональная экономика: теория и практика. – 2009. – № 42 (135). – С. 32-38.
2. *Аудиторский словарь* / С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
3. *Баранов П. П.* Методология и методика формирования профессионального суждения о существенности : [монография] / П. П. Баранов. – Кемерово : Кузбассвуиздат, 2011. – 257 с.
4. *Баранов П. П.* Трансформация представлений о феномене профессионального суждения аудитора в исследованиях зарубежных ученых / П. П. Баранов // Аудитор. – 2011. – № 10. – С. 22-32.
5. *Гутцайт Е. М.* Аудит и другие науки / Е. М. Гутцайт // Аудитор. – 2010. – № 10. – С. 15-26.
6. *Демидова Т. А.* Документирование профессионального суждения аудитора / Т. А. Демидова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1. – С. 208-211.
7. *Дивинский Б. Д.* Профессиональное суждение аудитора при определении уровня существенности / Б. Д. Дивинский // Аудитор. – 1999. – № 3. – С. 19-24.
8. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.* Видання 2010 року / пер. з англ. О. Л. Ольховікова [та ін.]. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – Ч. 1. – 846 с.
9. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.* Видання 2010 року / пер. з англ. О. Л. Ольховікова [та ін.]. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – Ч. 2. – 414 с.
10. *Панкова С. В.* Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия / С. В. Панкова, Е. В. Саталкина // Международный бухучет. – 2011. – № 21. – С. 10-15.
11. *Пожарицька І. М.* Професійне судження аудитора: гносеологічний аспект / І. М. Пожарицька // Економічний аналіз : зб. наук. праць / редкол. : С. І. Шкарабан ; Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль : ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2013. – Вип. 13, ч. 3. – С. 19-22.
12. *Проскуріна Н. М.* Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія / Н. М. Проскуріна. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 739 с.
13. *Редько О. Ю.* Аудит в Україні. Морфологія : [монографія] / О. Ю. Редько. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 493 с.
14. *Сурніна К. С.* Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика : монографія / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАІП, 2011. – 392 с.
15. *Шапошников А. А.* Профессиональное суждение и его роль в аудите / А. А. Шапошников, Т. В. Сеницына // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 3-9.