

УДК 657.6

І.М. Пожарицька, канд. екон. наук, доцент

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

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК У КАТЕГОРІЯХ ЛОГІКИ

У статті наведені результати дослідження деяких філософських засад формування аудиторського висновку. Доказано, що судження аудитора є центральною категорією всього процесу аудиту. Підставою формування аудиторського висновку є доведення, яке включає не тільки звичайне логічне доведення, а й процес пізнання істини.

Ключові слова: мислення аудитора, логіка, судження, умовивід, аудиторський висновок, аудиторська думка, аудиторське доведення.

В статье приведены результаты исследования некоторых философских аспектов формирования аудиторского заключения. Доказано, что суждение аудитора является центральной категорией всего процесса аудита. Основанием формирования аудиторского заключения является доказательство, которое включает не только обычное логическое доказательство, но и процесс познания истины.

Ключевые слова: мышление аудитора, логика, суждение, умозаключение, аудиторское заключение, аудиторское мнение, аудиторское доказательство.

The results of research of philosophical aspects of forming of public accountant conclusion are resulted in the articles. It is well-proven that judgement of public accountant by the central category of all of process of audit. Osnovaniem of forming of public accountant conclusion is includes not only ordinary but also process of truth.

Key words: thought of public accountant, logic, judgement, deduction, public accountant conclusion, public accountant opinion, public accountant proof.

Постановка проблеми. В останні роки XXI століття вітчизняна теорія аудиту наздоганяє практичну діяльність, про що свідчать багато наукових розробок у сфері методології та організації аудиту. Проте щорічна зміна Міжнародних стандартів аудиту, недосконале правове поле підприємництва в Україні та суперечності в Аудиторській палаті України не сприяють впровадженню теоретичних засад аудиту в практичну діяльність. Висловлювання професійного судження та аудиторської думки є найважливішою функцією аудитора. Однак дослідження теоретичних та методичних аспектів формування аудиторського висновку в останні часи не проводилися. Але, перш ніж досліджувати концептуальні засади професійного судження аудитора та аудиторського висновку, нам необхідно виділити прикладні особливості судження та умовиводів у формальній і традиційній логіці.

Таким чином, недостатній рівень дослідження теоретичних, методологічних, організаційних і практичних питань формування аудиторської думки в Україні обумовили вибір теми статті та свідчать про її актуальність.

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 у системі управління підприємницькою діяльністю: методологія та організація" (державний реєстраційний номер 0112U008400). У межах наукової програми автором І.М. Пожарицькою досліджуються концептуальні засади професійного судження аудитора, його теоретико-методологічні та організаційні аспекти.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Питанням методології та організації аудиторської діяльності присвячені роботи багатьох сучасних вітчизняних учених, таких як Ф. Бутинець [4], А. Бодюк [2], В. Бондар [3], Н. Дорош [5], О. Петрик [9], Н. Проскуріна [10], О. Редько [11], К. Сурніна [12] та ін. Слід зазначити, що в опублікованих монографіях переважна більшість авторів недостатньо уваги приділяє дослідженню теорії аудиторського висновку, а основну увагу зосереджує на висвітленні методології та організації аудиту як взагалі, так і окремих частин процесу аудиторської перевірки.

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 аудиту. Статті у періодичних виданнях, присвячених цій тематиці, або застарілі [7], або опубліковані зарубіжними авторами [12].

Мета статті. Головною метою статті є дослідження філософських засад формування аудиторського висновку як результату умовиводів та доведення під час застосування судження аудитора у процесі критичного мислення.

Виклад основного матеріалу. Аудиторська діяльність відноситься до розумової інтелектуальної праці, а професія аудитора потребує неабияких розумових здібностей та професіональних компетенцій.

Людське життя взагалі та аудиторська діяльність зокрема, пов'язане з пізнанням. Наука про пізнання – епістемологія, що досліджує процеси формування мислення людини.

Практичне мислення направлене на вирішення конкретних завдань, тоді як теоретичне мислення – на відшукання загальних закономірностей. Якщо теоретичне мислення зосереджене переважно на переході від відчуття до думки, ідеї, теорії, то практичне мислення направлене, перш за все, на реалізацію думки, ідеї, теорії в життя. Практичне мислення безпосередньо включене у практику і постійно піддається її контролюючій дії. Теоретичне мислення піддається практичній перевірці не в кожній ланці, а тільки в кінцевих результатах.

Процес здійснення мислення вивчає психологія. А правильне мислення є засобом досягнення істини. Проте тільки логіка досліджує, яким законам повинне підкорятися мислення, щоб воно могло привести до істини. Оскільки існують певні правила, які показують, як відрізнити висновки правильні від висновків помилкових. «Коли я приймаю в міркування, – говорить англійський філософ Д. С. Мілль, – як проста *теорія висновку*, який невеликий час досить для придбання повного знання її принципів і правил і навіть значної досвідченості в їх застосуванні, я не знаходжу ніякого вибачення для тих, хто, бажаючи займатися з успіхом якою-небудь *розумовою працею*, упускає це вивчення» [14, с. 8].

В аудиторській діяльності пізнання в основному є опосередкованим. Зумовлено це тим, що фінансова інформація як предмет дослідження аудитора є фактом минулого стосовно моменту його вивчення, і, отже, безпосереднє спостереження аудитором події складання звітності не може мати місця. Для пізнання істини в аудиті існує лише один шлях: установлення фактів помилок і на їхній підставі встановлення достовірності фінансової інформації в цілому. Звідси вирішальна роль в аудиторському дослідженні належить умовиводам.

Виходячи з класифікації мислення в психології, аудиторське мислення можна охарактеризувати, як практичне, дискурсивне, репродуктивне, вербальне, критичне (рис. 1).



Рис.1. Характеристика мислення аудитора

На нашу думку, основними характеристиками аудиторського мислення, виходячи з вищезгаданих, є *дискурсивне і критичне*, тобто побудоване на критичних думках і логічних міркуваннях.

Традиційний розумовий процес реалізується у формах *понять, суджень і умовиводів* (рис. 2). Операція з ними під час отримання нового знання становить логічний апарат мислення, що вивчається формальною логікою.

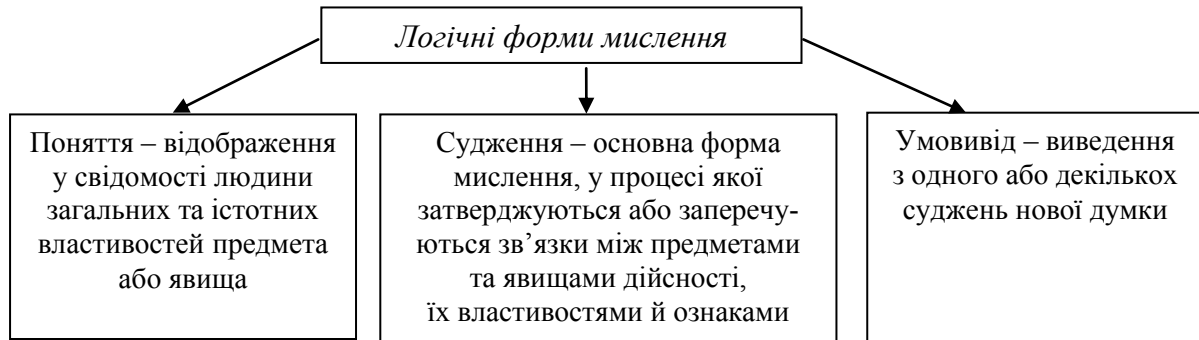


Рис. 2. Логічні форми мислення

У логіці мислення розглядається як інструмент пізнання з боку результативності, яка визначається правильністю, тобто відповідністю логічним законам. Аудиторська діяльність спрямована на встановлення *істинності* фінансової звітності та іншої фінансової інформації. Саме тому, на наш погляд, логіка, як і інші *науки про мислення*, повинні бути покладені в основу професійної діяльності аудитора. Адже формулювання думки аудитора про достовірність у всіх істотних аспектах фінансової звітності базується на професійному судженні й умовиводів щодо аудиторських доказів (рис. 3).

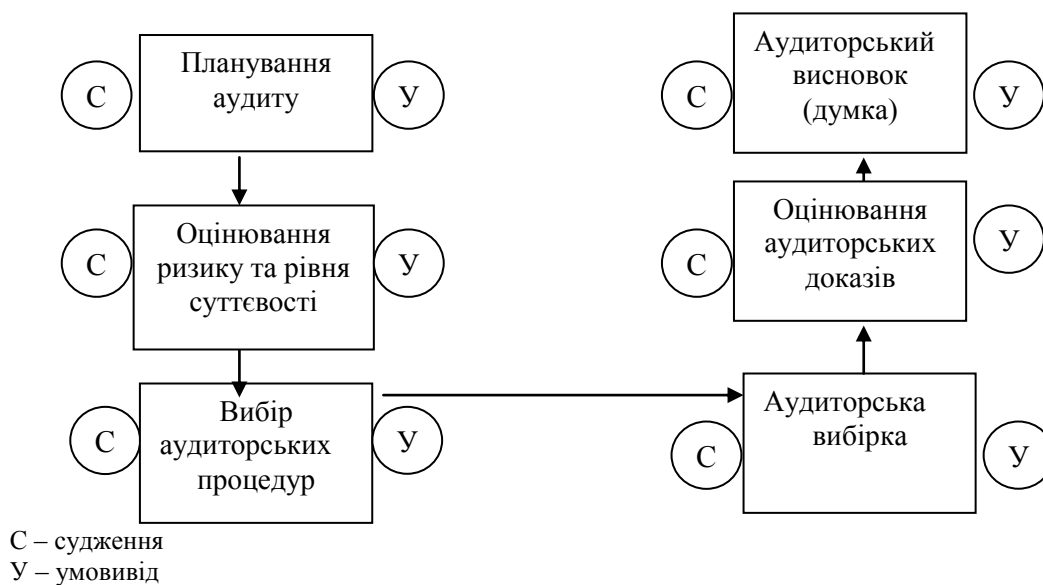


Рис. 3. Процес аудиту в категоріях логіки

Мислення – це не просто судження. У реальному процесі мислення поняття і судження не перебувають осібно. Можна сказати, що судження – це розгорнене поняття, а саме поняття – це згорнуте судження. Вони як ланки, включені до ланцюга складніших розумових дій – до міркування. Відносно закінченою одиницею міркування є умовивід. З наявних суджень воно утворює нове – вивід. Саме виведення нових суджень є характерним для умовиводу як логічної операції. Судження, з яких виводиться висновок, суть посилки. Умовивід є операцією мислення, у ході якої із зіставлення багатьох посилок виводиться нове судження.

Саме тому, на наш погляд, *судження є центральною категорією всього розумового процесу аудитора* і підлягає глибшому дослідженню.

Але будь-яке наше судження, що відображає зміст і сутність якого-небудь явища, мислиться раніше своїх частин. Саме формування понятійно-категоріального апарату є вихідною посилкою правильних умовиводів. Однак, незважаючи на те, що в аудиті є досить розвинутий глосарій термінів Міжнародних стандартів аудиту [8], багато понять залишається не визначеними. Так, співвідношення понять «аудиторська думка», «аудиторський висновок», «аудиторських звіт» неурегульоване законодавчо, тому призводить до неправомірного користування.

На нашу думку, ці поняття мають *відношення підпорядкування*, де зміст одного поняття складає частину іншого, а обсяг одного із понять входить до складу іншого поняття як частина його обсягу. Так, найбільш широким (підпорядковуючим) поняттям є «аудиторський звіт», до якого входить поняття «аудиторський висновок». А «аудиторська думка» є підпорядкованим поняттям як частині (останній абзац) аудиторського висновку (звіту) (рис. 4).



Рис. 4. Наочне подання відношення підпорядкування понять аудиту

За правилами логіки, все те, що властиве підпорядковуючому поняттю, властиве і підпорядкованому, однак не все, що властиве підпорядкованому поняттю, може бути властиве для підпорядковуючого поняття.

При цьому слід відзначити, що існують деякі суперечки між обсягом понять «аудиторський звіт» та «аудиторський висновок» у сучасній редакції Міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудиторську діяльність». Але це потребує глибшого дослідження цих дефініцій і буде розглянуте у подальших публікаціях.

Вивчення класифікації суджень у традиційній логіці дозволяє нам висловити думку, що в аудиті найчастіше використовуються *модальні судження*, які залежно від ступеня їх доведеності, поділяють на проблематичні (ймовірні) й достовірні. Саме *проблематичне судження*, в якому щось стверджується чи заперечується з певним ступенем припущення, є найбільш поширеним в аудиті. При цьому проблематичні судження треба відрізнити від суджень можливості. Вони фактично є судженнями про судження. Це засвідчують відповідні слова: "я вважаю, що...", "можливо, що..." та ін. Коли ж до складу речень, які виражають об'єктивну можливість, включити названі слова, то вони перевернуть думку: реальна можливість буде підмінена ймовірністю, і судження стане проблематичним.

У результаті об'єднання двох підстав суджень за кількістю та якістю, виділяють чотири види суджень (табл. 1).

Таблиця 1

Об'єднана класифікація суджень у формальній логіці

Вид судження	Формула	Символ	Приклад
Загальностверджувальне судження	<i>всі S суть P</i>	A (affirmo)	Вся звітність містить помилки
Частковостверджувальне судження	<i>деякі S суть P</i>	I	Деякі помилки виявляються аудитором
Загальнозаперечне судження	<i>жодне S не є P</i>	E (nego)	Жоден аудитор не є всезнаючим
Частковозаперечне судження	<i>деякі S не суть P</i>	O	Деяка звітність не має помилок

Джерело: згруповано автором на підставі [6; 14].

Також в аудиті поширеним є використання *складних суджень, побудованих за правилом диз'юнкції чи кон'юнкції*.

Як відомо, умовивід – це логічний засіб здобуття нового знання. У процесі умовиводу здійснюється перехід від відомого до невідомого. Об'єктивною підставою умовиводу є зв'язок і взаємозалежність предметів і явищ дійсності. Поняття і судження входять до складу умовиводу як його елементи. З основ традиційної логіки ми знаємо, що будь-який умовивід складається із засновків і висновку. Засновки – це судження, з яких виводиться нове знання. Висновок – судження, виведене із засновків. Для того, щоб висновок умовиводу був істинним, необхідно дотримуватися таких двох умов:

- 1) засновки-судження, з яких роблять висновок, повинні бути істинними;
- 2) умовивід повинен бути логічно правильним.

Недотримання однієї з цих умов призводить до того, що висновок із засновків стає хибним.

Саме ці логічні істини, відомі нам зі студентської лави, в аудиторській практиці стають важкодоступні. І якщо досягнення другої умови в принципі є легким для аудитора, то з приводу першого виникає багато питань. Як досягнути істинності професійного судження аудитора? Які розумові процеси аудитора обумовлюють критерій істинності під час формування аудиторського висновку? Який організаційно-методичний апарат аудиторської перевірки (його вибір на засадах судження) може забезпечити виявлення всіх помилок у звітності для формування немодифікованого висновку?

Ці та інші питання стають досить актуальними для наукового дослідження методології вибору аудиторського висновку. Саме обґрунтоване знання, що міститься в аксіомах і правилах умовиводів, та не входить до складу умовиводу у вигляді окремого судження, а складає логічну підставу висновків, дає відповідь на запитання про те, чому висновок, здобутий з тих чи інших суджень, є правомірним і неодмінним.

Але *підставою формування аудиторського висновку є доведення*. Термін "доведення" уживається в кількох значеннях.

1. Під доведенням розуміють факти, за допомогою котрих обґрунтовується істинність того чи іншого положення. В аудиті – це інформація, яку отримують у ході перевірки від суб'єкта або сторонніх осіб для формування думки стосовно достовірності фінансової звітності.

2. Словом "доведення" позначають джерела даних про факти. В аудиті – це дані первинних та зведених бухгалтерських документів, робочі документи аудитора з результатами виконаних аудиторських процедур.

3. Доведення – це процес мислення, логічний процес обґрунтування істинності одного судження за допомогою інших суджень. У формальній логіці термін "доведення" уживається саме в цьому значенні. Логіка вивчає доведення як мисленнєвий процес.

Логічне доведення – це розумова діяльність; це розумовий процес обґрунтування однієї істини іншими істинами [6, с. 246]. Аудиторський доказ – це не тільки логічний процес, не одна лише розумова діяльність. Він складається з таких моментів: збирання, перевірки й оцінки доказів. Окрім розумової діяльності, аудиторський доказ включає і практичну діяльність. Логічне доведення становить лише одну зі сторін аудиторського доведення – певний його момент. Аудиторський доказ – це не звичайне логічне доведення, а одночасний процес і пізнання істини, і її логічне доведення.

Але аудиторський доказ відрізняється від логічного доведення не тільки цим. Логічне доведення відбувається за законами і правилами однієї лише логіки. Аудиторський доказ здійснюється не тільки за законами діалектики, він підлягає також деяким правовим законам, хоча і не таким суворим, як судовий доказ. Це означає, наприклад, що суб'єктом судового доказу може бути не будь-яка особа, а тільки слідчий, прокурор, особа, що проводить дізнання, і суддя; факти дійсності стають доказовими фактами у судовій справі лише за умови, якщо вони здобуті із дотриманням норм процесуального права, і т. д. В аудиті такого немає, однак Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг відокремлено аудиторські процедури щодо збору аудиторських доказів та їх критеріїв.

Будь-який доказ щодо логічного відношення є умовивід і здійснюється у формі умовиводу. Але не будь-який умовивід є доказом. У процесі умовиводу наша увага зосереджується на запитанні про те, що впливає із цих засновків, у доказі ж головним для нас є запитання про те, чи дійсно це впливає.

Таким чином, дослідження деяких філософських засад формування аудиторського висновку як результату умовиводів та доведення під час застосування судження аудитора у процесі критичного мислення дозволило виділити низку методологічних проблем (табл. 2).

Таблиця 2

Проблемні питання методології аудиторського висновку

<i>Методологічний рівень</i>	<i>Проблемні питання</i>
Логіка поняття	Визначення понять «аудиторська думка», «аудиторський висновок», «аудиторський звіт»
	Співвідношення категорій «судження» і «професійне судження аудитора», «умовивід» і «аудиторський висновок»
	Класифікація видів аудиторського висновку та судження
Логіка судження	Застосування логічних законів, методів та моделей щодо судження аудитора
	Виділення критеріїв професійного судження аудитора
	Формування когнітивної компетенції аудитора стосовно професійного судження
Логіка умовиводів	Обґрунтування дедуктивного або індуктивного умовиводу в аудиті
	Застосування знань про логічні помилки під час формування аудиторських умовиводів
	Застосування методів когнітивної науки щодо формування аудиторського умовиводу
Логіка доведення	Доведення та спростування у логіці та аудиторському процесі
	Використання математичної логіки щодо вибіркового способу збору аудиторських доказів
	Застосування здобутків когнітивної науки щодо аудиторського доведення

Висновки і пропозиції. Таким чином, проведене дослідження дозволяє сформулювати такі висновки:

1. Аудиторська діяльність належить до розумової високоінтелектуальної праці з високим ризиком невизначеності, що потребує критичного та дискурсивного мислення.

2. Мислення аудитора підпорядковується законам логіки та іншим наукам про пізнання, які повинні бути покладені в основу професійної діяльності аудитора.

3. Встановлено, що судження аудитора є центральною категорією всього процесу аудиту, на підставі якого формується умовивід, у тому числі щодо достовірності фінансової звітності.

4. Підставою формування аудиторського висновку є доведення, яке включає не тільки звичайне логічне доведення, а одночасний процес і пізнання істини, і її логічне доведення.

5. Дослідження деяких філософських засад формування аудиторського висновку як результату умовиводів та доведення під час застосування судження аудитора у процесі критичного мислення дозволило виділити основні методологічні проблеми, які підлягають подальшому дослідженню та прилюдному обговоренню у професійній спільноті. Зокрема, застосування методів когнітивної науки щодо формування аудиторського умовиводу.

Список використаних джерел

1. *Аудиторський* словар / С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
2. *Бодюк А. В.* Методологічні й нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : монографія / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.
3. *Бондар В. П.* Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.
4. *Бутинець Ф. Ф.* Аудит: сучасні тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Н. М. Малюга, Н. І. Петренко та ін. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
5. *Дорош Н. І.* Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Знання, КОО, 2001. – 402 с.
6. *Жеребкін В. Є.* Логіка : підручник / В. Є. Жеребкін. – 10-те вид. – К. : ЦУЛ, 2011. – 426 с.
7. *Зубик С.* Виды аудиторских заключений и особенности их составления / О. Серета, О. Колодило // Бухгалтерский учет и аудит. – 1998. – № 1. – С. 35-40.
8. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.* – К. : Аудиторська палата України, 2010. – 1027 с.
9. *Петрик О. А.* Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
10. *Проскуріна Н. М.* Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія / Н. М. Проскуріна. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.
11. *Редько О. Ю.* Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 493 с.
12. *Суконников В. В.* Аудиторское мнение и аудиторское заключение: объекты регулирования и информационные источники / В. В. Суконников // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 6. – С. 1-7.
13. *Сурніна К. С.* Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика : монографія / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2011. – 392 с.
14. *Челпанов Г. И.* Учебник логики / Г. И. Челпанов. – Х. : Логос. – 109 с.