ISSN 1994-1749. 2016. Вип. 2–3 (35).
Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу
УДК 657.6

О.Л. Шерстюк, к.е.н., доц.
Київський національний торговельно-економічний університет

АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНИХ СУДЖЕНЬ АУДИТОРА

Викладені основні характеристики оціночних, ідентифікаційних та процедурних суджень аудитора. Визначено предметну область професійних суджень аудитора. Предметом оціночного судження можуть бути визначені зміст і характер досліджуваної інформації, процеси її формування та розкриття, процедури, що виконуються персоналом клієнта, самим аудитором або іншими особами, а також – результати таких процедур. Ідентифікаційні судження застосовуються для реалізації процесів розпізнавання інформації, явищ, обставин, інших об'єктів на підставі визначення наявності в них відповідних ознак. Процедурні судження аудитора застосовуються при визначенні змісту процедур, які використовуються і для отримання та оцінювання інформації, а також їх обсягу. Охарактеризовано зміст критеріїв, що використовуються при формуванні оціночних суджень аудитора. Сформульовані аспекти застосування ідентифікаційних суджень аудитора. Визначені рівні можливостей отримання інформації шляхом застосування процедурних суджень.

Ключові слова: *професійне судження аудитора; ідентифікаційне судження аудитора; оціночне судження аудитора; процедурне судження аудитора.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями. За результатами аудиту фінансової інформації користувач має отримати достатній рівень впевненості в можливості її використання для цілей підготовки, обґрунтування та реалізації управлінських рішень.

Джерелом такої упевненості є аудиторський звіт, що ґрунтується на професійному судженні аудитора, сформованого за результатами виконання процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів.

Таким чином, професійне судження аудитора, як результат його роботи, відіграє провідну роль під час формування думки щодо результатів аудиту.

© О.Л. Шерстюк, 2016

Аналіз останніх досліджень та публікації, на які спирається автор. Вирішення проблем формування та обґрунтування професійних суджень аудитора знаходить відображення у наукових публікаціях, в яких містяться результати досліджень українських та зарубіжних вчених та узагальнюється досвід роботи практикуючих аудиторів.

Зокрема, аспектам ідентифікації професійного судження аудитора присвячені публікації Р.Адамса [1], Е.Аренса, Дж. Лоббека [2], Дж. Міхаіла [11], В.П. Бондаря [4], К.О. Назарової [6], О.А. Петрик [7], О.Ю. Редька [9], В.В. Рядської [10], Ф.Уедемайера [13] та ін.

Важливість застосування професійного судження аудитора для виконання завдань аудиту фінансової інформації підкреслена в роботах І.К. Дрозд [3], В.П. Мазур [5], І.М. Пожарицької [8], у розробках, оприлюднених на ресурсах аудиторських компаній, Центру якості аудиту [12], аудиторських компаній, суб'єктів, які здійснюють сертифікацію аудиторів та оцінюють якість їх роботи тощо.

Низка проведених досліджень науковців та досвід роботи практикуючих фахівців дозволили охарактеризувати особливості формування професійних суджень.

Водночас, на наш погляд, існує необхідність більш ґрунтованого аналізу формування та застосування окремих видів професійних суджень аудитора.

Тому, **метою статті пропонується визначити** дослідження особливостей застосування оціночних, ідентифікаційних та процедурних суджень аудитора.

Викладення основного матеріалу. Серед суджень аудитора, які він формує та обґрунтовує в процесі виконання завдань аудиту, особливу роль відіграють оціночні судження. х зміст полягає у визначенні сукупності параметрів, що визначають характер предмету судження. Результати оціночних суджень дають можливість аудитору не лише отримати певні характеристики досліджуваної інформації, але й сформувати на їх основі професійну думку, яка міститиме певний рівень упевненості користувачів у можливості її застосування під час обґрунтування, формалізації та реалізації адекватних управлінських рішень.

Зважаючи на це, виникає потреба дослідити зміст оціночних рішень, особливості їх формування та впливу як на роботу аудитора, так і на її результати.

Оціночні судження аудитор формує та застосовує у своїй роботі на різних етапах виконання завдань з надання упевненості.

Зокрема, на етапі ознайомлення з бізнесом клієнта аудитор здійснює оцінювання його діяльності для необхідності розуміння змісту, структури та обсягу інформації, яка має бути досліджена. Водночас, оцінюються ресурси самого аудитора, можливість їх використання під час виконання аудиторських завдань, на підставі чого може бути прийняте рішення щодо прийняття завдання до виконання чи відмови від співпраці з клієнтом.

Результати оцінювання зовнішніх та внутрішніх умов функціонування клієнта дають можливість оцінити низку показників, від яких залежать зміст роботи аудитора та її результати.

Етап планування завдання з надання упевненості користувачам передбачає визначення, серед іншого, оціночних характеристик суттєвості інформації, яка перевіряється, та аудиторського ризику. На підставі таких оцінок аудитор має можливість оцінити необхідний обсяг аудиторських доказів, які мають бути одержані під час виконання завдання.

Це, у власну чергу, викликає необхідність в оцінюванні змісту та обсягу аудиторських процедур, що також залежать від результатів оцінки наявних ресурсів аудитора.

Виконання аудиторських процедур передбачає оцінювання їх доречності та результатів, які, у власну чергу, дають можливість досягнути мети завдання з надання упевненості, а саме – висловити професійну думку аудитора щодо його оціночного судження перевіреної фінансової інформації.

Особливістю оціночних суджень може бути визначене їх призначення, яке полягає у визначенні та обґрунтуванні ставлення аудитора до досліджуваних ним даних.

Предметом оціночного професійного судження аудитора можуть бути визначені зміст і характер інформації, що досліджується, процеси формування та розкриття інформації,

процедури, що виконуються персоналом клієнта, самим аудитором або іншими особами, а також – результати таких процедур.

Формування оціночного судження передбачає визначення критеріїв, за якими здійснюється оцінювання.

Зміст критеріїв, на нашу думку, визначається предметом професійного судження.

Для оцінювання змісту інформації з метою визначення критеріїв пропонується враховувати спосіб її формування і подання (в автоматизованій чи неавтоматизованій формі, на електронних чи паперових носіях тощо).

Оцінка характеру фінансової інформації в процесі аудиту має враховувати оцінку її змісту і може бути здійснена як за якісними, так і за кількісними критеріями.

Основою кількісних критеріїв може бути визначений діапазон значень, яким мають відповідати досліджувані показники, їх критичні (мінімально чи максимально припустимі) значення, припустимий тренд значень (позитивна чи негативна динаміка або її відсутність протягом визначеного періоду).

Процеси формування та розкриття інформації можуть оцінюватись за критеріями дотримання відповідних процедур, що передбачає реалізацію певним чином формалізованих заходів у заздалегідь визначеній послідовності з дотриманням обмежень у часі та ресурсах.

Зважаючи на це, існує потреба визначення критеріїв і для оцінювання самих процедур. В якості таких критеріїв, як правило, визначаються вимоги, що стосуються вибору даних, які мають бути опрацьовані, методичних прийомів, які для цього можуть бути використані, часу виконання, а також – наявних для цього ресурсів.

Зазначена група критеріїв матиме свої особливості залежно від того, чи є суб'єктом оцінюваних процесів аудитор, чи персонал клієнта.

Процедури, які ініціюються та виконуються аудитором, мають на меті отримання достатньої кількості відповідних аудиторських доказів, на підставі яких може бути сформована думка аудитора стосовно інформації, яка досліджується.

Відповідно, критерії оцінювання таких процедур формуються, виходячи з необхідності забезпечення належної якості роботи аудитора.

Натомість головним завданням процедур, що ініціюються та виконуються працівниками клієнта є формування сукупності даних, що призначені для внутрішніх і зовнішніх користувачів та, відповідно до концептуальної основи, підлягають систематизації, узагальненню, розкриттю та незалежній перевірці аудитором. Таким чином, критерії оцінювання таких процедур мають характеризувати способи забезпечення розуміння користувачами інформації, яка оцінюється.

Результати виконання процедур як аудиторами, так і персоналом клієнта, оцінюються, виходячи з мети їх застосування. У зв'язку з цим відповідні критерії мають передбачати можливість оцінювання виконання поставлених завдань.

Для оцінювання результатів процедур, що виконуються аудиторами, мають бути використані критерії, пов'язані з визначенням можливості сформулювати та висловити думку стосовно досліджуваної інформації. Іншими словами, результатами процедур, що виконуються аудиторами, є аудиторські докази. У зв'язку з цим, критерії оцінювання мають забезпечити оцінювання аудиторських доказів.

Заключним етапом формування оціночного судження аудитор має здійснити порівняння параметрів предмету оцінювання з критеріями.

Таке порівняння може бути здійснене для вирішення наступних завдань:

1) визначення наявності чи відсутності відхилень фактичних характеристик від обраних критеріїв;

2) оцінювання виявлених відхилень;

3) отримання розуміння змісту та ступеня впливу виявлених відхилень на досліджувану інформацію.

Фактичні дані, значення яких порівнюються з критеріями, одержуються шляхом застосування аудиторських процедур.

Наявність чи відсутність відхилень визначається на основі ідентифікації аудитором ознак того, що фактична інформація, що досліджується, не відповідає за однією чи кількома ознаками

встановленим критеріям. В разі виявлення таких ознак, аудитор має переконатися у правильності свого розуміння змісту відхилень, на підставі чого сформулювати відповідне оціночне судження.

Зокрема, до відхилень можуть бути віднесені наявність невідповідних значень якісних (відсутність окремих обов'язкових реквізитів у документах або недотримання при реєстрації операцій їх хронологічних характеристик), кількісних (необґрунтоване зменшення кількості документів, які мають бути включені до аудиторської вибірки) та вартісних показників (відмінності у вартості активів, наведеної у фінансовій звітності та в облікових реєстрах), а також їх співвідношень (недосягнення за результатами діяльності клієнта запланованих чи мінімально необхідних значень показників ліквідності).

Залежно від змісту виявлених відхилень, аудитору необхідно визначити параметри, за якими вони можуть бути оцінені. Це можуть бути характеристики трендів (збільшення або зменшення), розрахункових показників (величина зобов'язань або значення фінансового важеля), окремі якісні характеристики (достатність або релевантність), а також – параметри комбінованого характеру (суттєвість).

Характер таких параметрів залежатиме від змісту досліджуваної інформації та критеріїв, обраних для оцінювання.

Отримання розуміння змісту та ступеня впливу виявлених відхилень на досліджувану інформацію передбачає здійснення заходів, в результаті яких буде можливим оцінити, чи впливає наявність відхилення на досліджувану інформацію, в чому полягає такий вплив і яким чином цей вплив може бути виміряний.

Наявність впливу виявлених на досліджувану аудитором інформацію має бути визначена на підставі співставлення змін, які відбулися (або можуть відбутися) в досліджуваній інформації внаслідок виникнення відхилень. При цьому, необхідно визнавати можливість впливу як окремих відхилень, так і їх можливих сполучень.

У випадку виявлення впливу відхилень на досліджувану інформацію необхідно з'ясувати характер впливу, що може бути визначений як позитивний, негативний або нейтральний.

Позитивний вплив виявлених відхилень матиме місце у випадку, коли відхилення викликають позитивні зміни у характеристиках досліджуваної інформації. Нейтральний вплив може стати наслідком відсутності будь-яких змін в досліджуваній інформації внаслідок виникнення відхилень або взаємної компенсації позитивних та негативних наслідків впливу. Ознаками негативного впливу виявлених відхилень може вважатися наявність негативних змін в інформації.

У власну чергу, «позитивний», «нейтральний» чи «негативний» вплив є також результатом оціночного судження аудитора. Зважаючи на це, необхідно звернути увагу на критерії такого оцінювання, особливості яких залежать від чинників, наведених у цій статті.

Оцінка ступеня впливу відхилень на досліджувану інформацію залежить від отриманого розуміння змісту такого впливу, а також від додаткових оціночних суджень, сформульованих стосовно якісних характеристик інформації (зокрема, суттєвості), результатів співставлення оціночних характеристик відхилень та даних, які обробляються в процесі виконання завдань з надання упевненості, а також, в окремих випадках, – суб'єктивно визначених параметрів (рівень аудиторського ризику, суттєвість інформації, достатність аудиторських доказів тощо).

Таким чином, застосування оціночних суджень аудитора є одним з механізмів досягнення мети аудиту – висловлення адекватної думки аудитора стосовно перевірки фінансової інформації.

Формування та обґрунтування оціночних суджень здійснюється на кожному з етапів аудиту як завдання з надання упевненості користувачам інформації. При цьому важливими елементами зазначеного процесу є вибір критеріїв оцінювання, порівняння фактичних даних з критеріями та визначення змісту і впливу виявлених відхилень на досліджувану інформацію. Одночасно, аудитор має здійснювати заходи, спрямовані на забезпечення обґрунтованості оціночних суджень.

Професійні судження аудитор може використати і для цілей ідентифікації (ідентифікаційні судження). Основні аспекти ідентифікаційних суджень наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Аспекти застосування ідентифікаційних суджень аудитора

Об'єкти ідентифікації	**Предмет ідентифікації**	**Предметна область професійного судження**
Зміст аудиту	Завдання	Вид завдання
		Елементи завдання
		Результати завдання
Засоби вирішення завдань аудиту	Процедури аудиту	Тести
		Документування
Характеристики об'єкта аудиту	Інформація	Факти
		Компоненти
		Елементи
		Документи
	Події	Області
		Операції
	Процедури формування	Визнання
		Оцінка
		Реєстрація
		Коригування
Обставини формування та функціонування об'єкта ідентифікації	Концептуальна основа	Умови
		Припущення
	Можливості	Порушення
		Викривлення
		Недоліки
	Загрози	Відхилення
		Потенційні конфлікти
		Тиск
	Ризики	Шахрайство
		Слабкість
	Чинники	Взаємозв'язки
	Проблеми	Претензії
		Протиріччя
Особи, залучені до функціонування об'єкта ідентифікації	Користувачі	Інтереси Відносини
	Виконавці	
	Замовники	

Довідка: розробка автора

Ідентифікація являє собою процес розпізнавання інформації, явищ, обставин, інших об'єктів на підставі визначення наявності в них відповідних ознак.

Формування будь-якого професійного судження аудитора передбачає, насамперед, отримання інформації, якої воно стосується.

Отримання інформації здійснюється за допомогою аудиторських процедур, основою планування та застосування яких є процедурні судження аудитора. Процедурні судження аудитора стосуються змісту процедур, які можуть бути застосовані для отримання інформації, а також їх обсяг.

Зміст процедур залежить, як правило, від можливості отримати за їх допомогою інформацію, яка може сприяти вирішенню відповідних завдань аудиту фінансової інформації. Така можливість, у власну чергу, також є предметом професійного судження аудитора, але оціночного характеру. При цьому, при визначенні такої характеристики змісту аудиторських процедур, аудитору необхідно з'ясувати, чи обрані процедура здатна самостійно сприяти отриманню необхідної інформації, чи виключно у сукупності з іншими процедурами.

Таким чином, оцінка можливості отримання за допомогою обраної процедури інформацію, необхідну для вирішення завдань аудиту, має ґрунтуватися на використанні критерію, що визначає рівень відповідної можливості:

- максимальний рівень, який передбачає можливість отримати інформацію, необхідну для вирішення завдань аудиту, шляхом застосування процедур одного виду;
- середній рівень, який забезпечує можливість отримання необхідної інформації лише шляхом спільного застосування процедур різного виду (двох чи більше);
- мінімальний рівень, що свідчить про мінімальну можливість отримання інформації шляхом застосування обраної процедури;
- відсутність можливості отримання інформації за допомогою обраної процедури.

Зазначені рівні, на наш погляд, можуть бути деталізовані, залежно від кількості джерел отримання необхідної інформації.

Висновки та перспективи подальших розвідок. Таким чином, професійні судження аудитора, залежно від функціональної характеристики заходів, можуть бути класифіковані на оціночні, ідентифікацій та процедурні.

Запропонована класифікація дає можливість адекватно ідентифікувати цілі застосування відповідних суджень, що, у власну чергу, уможливлює оптимізацію заходів, спрямованих на вирішення завдань аудиту фінансової інформації.

Водночас, на нашу думку, подальшого дослідження потребують засоби формування набору професійних суджень, що можуть бути застосовані, зокрема, під час планування та виконання аудиторських процедур та реалізації процесів аудиту фінансової інформації. Це сприятиме ефективному використанню ресурсів суб'єктів аудиту.

Отримані та очікувані результати дослідження пропонується використовувати в роботі суб'єктів аудиту фінансової інформації як у приватному секторі економіки, так і у сфері, що передбачає використання бюджетного фінансування діяльності.

Список використаної літератури:

1. *Адамс Р.* Основы аудита / *Р.Адамс* ; пер. с англ., под ред. *Я.В. Соколова*. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. *Аренс А.* Аудит / *А.Аренс, Дж. Лоббек* ; гл. редактор серии проф. *Я.В. Соколов* ; пер с англ. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
3. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / *І.К. Дрозд, В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Н.С. Шалімова* ; за заг. редакцією *І.К. Дрозд*. – К. : ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. – 208 с.
4. *Бондар В.П.* Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / *В.П. Бондар*. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.
5. *Мазур В.П.* Суттєвість і аудиторський ризик при здійсненні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності / *В.П. Мазур* // Вісник ЖДТУ. – № 1 (67). – 2014. – С. 25–33.

6. *Назарова К.О.* Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія / *К.О. Назарова*.– К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
7. *Петрик О.А.* Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. … докт. екон. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / *Петрик Олена Анатоліївна* ; Київський нац. економічний ун-т. – К., 2004. – 34 с.
8. *Пожарицька І.М.* Професійне судження аудитора: теорія і практика : монографія / *І.М. Пожарицька*. — Сімферополь : ВД «АРІАЛ», (2013). – 356 с.
9. *Редько О.Ю.* Аудит в Україні. Морфологія : монографія / *О.Ю. Редько*. — К. : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 493 с.
10. *Рядська В.В.* Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія / *В.В. Рядська*. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
11. *Mikhail G.* The Paradox of Meaning in Audit Judgement. Document de recherché / *G.Mikhail* № 2000-6. – Laboratorie Orleanais De Gestion. – 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.univ-orleans.fr/log/Doc-Rech/Textes-PDF/2000-6.pdf.
12. Professional Judgment Resource / Center for Audit Quality [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/professional-judgment-resource.pdf?sfvrsn=4.
13. *Wedemeyer P.D.* A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality / *P.D. Wedemeyer* ; A practitioner's perspective // International Journal of Disclosure and Governance. – № 7. – 2010. – Pp. 320–333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.palgrave-journals.com/jdg/journal/v7/n4/full/jdg201019a.html#note1.

References:

1. Adams, R. (1995), *Osnovy audita* [Audit Framework], translated by Arinenko, Y.A., Kozlova, A.O., Lebedeva, N.V. and Lukicheva, D.P., Audit, UNITI, Moscow, 398 p.
2. Arens, A.A. and Loebbecke, J.K. (2001), *Audyt* [Auditing an integrated approach], translated by Terekhov, A.A., Finansy i statistica, Moscow, 560 p.
3. Drozd, I.K., Ivankov, V.M., Nazarova, G.B. and Shalimova, N.S. (2013), *Audyt finansovyh rezul'tativ: teoretyko-metodologichnyi aspect*, TOV "Vydavnyctvo "Sova", Kyiv, 208 p.
4. Bondar, V.P. (2008), *Koncepcija rozvytku audytu v Ukrai'ni: teorija, metodologija, organizacija*, ZhDTU, Zhytomyr, 456 p.
5. Mazur, V.P. (2014), "Suttevist i auditorskiy ryzyk pry zdiysnenni auditu finansovykh rezultativ vid silskogospodarskoi diyalnosti", *Visnyk ZhDTU*, No. 1 (67), pp. 25–33.
6. Nazarova, K.O. (2015), *Audyt: evoljucija, potencial, efektyvnist'*, Kyiv. nats. torg.-ekon. un-t, Kyiv, 464 p.
7. Petryk, O.A. (2004), *Stan ta perspektyvy rozvytku audytu v Ukrai'ni: metodologichni ta organizacijni aspekty: Author's abstract*, Kyi'vs'kyj nacional'nyj ekonomichnyj universytet, Kyiv, 34 p.
8. Pozharytska, I.M. (2013), *Profesiyne sudghennya auditora: teoriya i praktyka*, VD "ARIAl", Simferopol, 356 p.
9. Red'ko, O.Y. (2008), *Audyt v Ukraini*, DP "Inform.-analit. Agentstvo", Kyiv, 493 p.
10. Riads'ka, V.V. (2014), *Audyt v ekonomichnij systemi Ukrai'ny: suchasnyj stan ta koncepcija rozvytku*, Vydavec' Lozovyj V.M., Chernigiv, 472 p.
11. Mikhail, G. (2000), "The Paradox of Meaning in Audit Judgement", *Document de recherche,* No. 6, available at: www.univ-orleans.fr/log/Doc-Rech/Textes-PDF/2000-6.pdf

12. Center for Audit Quality (2014), "Professional Judgment Resource", available at: www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/professional-judgment-resource.pdf?sfvrsn=4
13. Wedemeyer, P.D. (2010), "A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality. A practitioner's perspective", *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 7, pp. 320–333, available at: www.palgrave-journals.com/jdg/journal/v7/n4/full/jdg201019a.html#note1

ШЕРСТЮК Олександр Леонідович – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри фінансового аудиту Київського національного торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:

– аудит фінансової інформації, виконання завдань з надання упевненості.

E-mail: osherstiuk@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 22.08.2016.