

Н. Ф. Манько визнає, що «аудитор на основі професійного судження повинен сформулювати висновок про цінність зібраних доказів, відповідно до визначених критеріїв їх оцінки» [5]. 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...» [5].

Заходи формування, обґрунтування, та застосування професійних суджень аудитора під час виконання завдань має бути досліджене в контексті впливу обставин функціонування аудиту в інтересах суспільства та його окремих груп.

Насамперед це стосується інституціонального статусу аудиту. Роль професійного судження в забезпеченні реалізації місії цього суспільного інституту може бути визначена, виходячи з необхідності врахування таких обставин:

- професійне судження аудитора генерується на основі його суб'єктивного ставлення як безпосередньо до інформації, яка досліджується при виконанні відповідних завдань, так і до процесів її підготовки та подальшого опрацювання (в тому числі й самим аудитором). Іншими словами, аудитор через механізм застосування професійного судження надає оцінку явищам і процесам, виходячи з власного їх розуміння;

- професійне судження аудитора є способом узагальнення та формалізації ставлення виконавця відповідних заходів. Це означає, що будь-які судження, сформульовані під час виконання завдань, ґрунтуються на результатах окремих дій аудитора з урахуванням його професійної підготовки, освітньої кваліфікації та досвіду роботи;

- застосування професійних суджень аудитора передбачає прийняття виконавцем аудиторських заходів відповідальності перед суспільством за відповідність результатів роботи критеріям задоволення інтересів користувачів інформації. При цьому в контексті реалізації функцій, делегованих суспільством інституту аудиту, набуває значення не лише формальна, але й функціональна складова відповідальності аудитора.

Таким чином, роль професійного судження аудитора як механізму виконання заходів аудиту, виходячи з доктрини інституціонального статусу аудиту, полягає в забезпеченні обґрунтованості результатів роботи аудитора.

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 в рівнях та способах регулювання виконання завдань у нормативних документах.

**Список використаних джерел:** 1. Манько Н. Ф. Критерії оцінки доказовості аудиторського судження. *Траекторія науки*. 2018. Т. 4. № 12. С. 1021-1030. 2. Редько О. Ю. Основні ілюзії щодо ринку аудиту в Україні. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 93-97. 3. Редченко К. І. Незалежність аудитора та її вплив на якість аудиторських послуг. *Регіональна економіка та управління*. 2020. № 2. Ч. 2. С. 48-51. 4. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років / пер. з англ. Київ : Аудиторська палата України ; Видавництво «Фенікс», 2018. Ч. 3. 1120 с. 5. Василюк М. М. Концептуальні основи якості аудиту : монографія. Івано-Франківськ : Видавець Кушнір Г. М., 2019. 588 с.

УДК 657.6

**Ю. Ю. Чебан**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування

**Т. С. Ганошенко**, здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету

Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

### **ПРОФЕСІЙНИЙ СКЕПТИЦИЗМ АУДИТОРА: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ**

**Ключові слова:** скептицизм, професійний скептицизм, аудитор, аудиторська думка.

Глобальна фінансова криза стала поштовхом до виникнення такого поняття, як «професійний скептицизм». Більшість професій характеризуються об'єктивністю та неупередженістю як одними з професійних особливостей. Однією з таких професій є професія аудитора.

Взагалі скептицизм (від грецького *skeptikos* – помічати, зауважувати, розглядати) означає сумніви щодо певного явища чи його існування або властивостей певного об'єкта, а також метод судження, який базується на неприйнятті передчасних висновків [1].

З боку філософських поглядів скептицизм має в основі такі основні інструменти мислення, як порівняння даних розуму і даних почуттів, а також протиставлення цих даних один одному. Ставиться під сумнів саме якість мислення, особливо сумнів в існуванні й достовірності істини, яка повинна прийматися як даність і не повинна вимагати для себе будь-яких доказів [2].

Іншими словами, у філософії скептицизм означає принципову обмеженість знання, отримання інформації про дійсність через сумніви та постійні перевірки чи експерименти, брак впевненості в існуванні позитивних мотивів для людських вчинків.

Отже, скептицизмом є певна життєва позиція людини, за якою завжди мають місце сумніви щодо наявності істини, у повноті інформації про істину, у критеріях самої істини.

Професійним обов'язком аудитора та практичною вимогою до професії аудитора, яка пов'язана із професіоналізмом та професійною незалежністю, є його професійний скептицизм. Аудитор під час формування власного судження має враховувати, що отримані аудиторські докази можуть бути викривленими або помилковими з огляду на суб'єктивні та об'єктивні причини.

Стаття 9 закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» містить твердження, що «аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених під час проведення аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється» [3]. Отже, аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою оцінок і фактів.

Зміст Міжнародних стандартів аудиту визначає поняття професійного скептицизму як підхід, за яким аудитор критично оцінює вагомість отриманих доказів.

Застосуванню професійного скептицизму на практиці, зважаючи на зовнішні і внутрішні чинники, сприяють або заважають занадто великий обсяг інформації, що досліджується; неоднозначність отриманих даних; необхідність приймати рішення в умовах обмеженого часу. Водночас професійний скептицизм аудитора має бути присутнім протягом усього процесу аудиторської перевірки – від аналізу та прийняття рішення щодо підписання договору на проведення аудиту до формування аудиторської думки.

Аудитор у контексті свого професіоналізму та незалежності має постійно ставити питання, чи не вказує отримана інформація та зібрані аудиторські докази на можливі суттєві викривлення внаслідок недобросовісних дій, навіть якщо аудитор має минулий досвід щодо чесності керівництва клієнта та відповідності фінансової звітності реальному стану справ клієнта та чинному законодавству. Правильність постановки таких питань та пошуку відповідей на них є основою саме професійного скептицизму аудитора, який «є здатністю аудитора критично зважувати аудиторські докази, отримані в ході аудиторської перевірки, якщо в облікових записах, документах або заявах управлінського персоналу компанії містяться суперечності. Це дозволить аудитору не випустити з уваги підозрілі обставини та не зробити неправильних підсумкових висновків щодо фінансової звітності, яка перевіряється» [4]. Сумнів завжди асоціюється з розсудливістю, розумом, інтелектом, тому професійний скептицизм має бути оснований на досвіді та професійних якостях аудитора.

Отже, підводячи підсумок, зазначимо, що професійний скептицизм аудитора є невід'ємною складовою його професійної діяльності, певною ознакою потенційної якості аудиту, якості відповідного професійного судження аудитора.

**Список використаних джерел:** 1. Скептицизм. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BA%D0%B5%D0%>. 2. Скептицизм у філософії: поняття, принципи, історія, представники. URL: <https://ukr.agromassidayu.com/skepticizm-v-filosofii-ponyatie-principi-istoriya-predstaviteli-read-005966>.

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>. 4. Ясний розум сумнівів. URL: <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/32952>.

УДК 657.6

**Ю. Ю. Крігер**, аспірантка 3 курсу

Науковий керівник: **Ю. Б. Слободяник**, д-р екон. наук, професор

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

## **ІСТОРІЯ ВИНИКНЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА УМОВИ ДЛЯ ЙОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ**

**Ключові слова:** *аудит ефективності, INTOSAI, розвиток.*

Аудиторська діяльність має свою вікову історію. Спочатку вона існувала у вигляді контролю за наповненням та витратами з державних скарбниць. Надалі розвивалась економіка: утворювались нові форми власності, змінювались економічні відносини між суб'єктами, створювались новітні технології. Усе це стимулювало розвиток контролю, зокрема і його виду – аудиту. Не малу роль відіграла й політика країн та форми правління всередині них, а також і війни. Аудит розвивався під впливом різних чинників, а також утворювались його нові форми.

Так, після Другої світової війни країни, що воювали, перебували в жахливому економічному та соціальному становищі. Голод, розруха спонукали уряди до швидких та раціональних дій. Приватні підприємства були розорені – єдиним виходом стала дотація їхньої діяльності з бюджету країн. Також багато підприємств будувались країнами з нуля: це давало нові робочі місця та ресурси для нормальної життєдіяльності людей. Усе це призвело до збільшення частки державних підприємств та появу нового напрямку контролю щодо ефективного використання бюджетних коштів.

У 1953 році було створено Міжнародну організацію вищих органів аудиту (INTOSAI), метою якої стало започаткування такої платформи, де б організації-члени могли обмінюватись досвідом задля розвитку аудиту в державному секторі. Колективна робота INTOSAI, що тривала понад двадцять років, та вплив певних економічних, політичних та соціальних факторів, таких як стрімкий економічний розвиток, націоналізація банків та страхових компаній (що збільшило вплив держави), зацікавленість громад щодо раціональності та ефективності розподілу витрат урядом – стало причиною зародження нового напрямку в аудиті – аудиту ефективності. У 1977 році на конференції INTOSAI вперше він був зафіксований у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [1], а надалі дана форма аудиту відображена в стандартах INTOSAI. На сьогодні організація налічує 201 країну-учасницю (з них 195 повноправних, 5 асоційованих та 1 афілійований члени організації) та веде активну роботу щодо покращення стандартів.

Передумовами виникнення аудиту ефективності стали процеси саме в бюджетній сфері – він діє та розвивається більшою мірою для перевірки економічного, ефективного та результативного управління державного сектору економіки (уряду, його програм, витрачання бюджетних коштів, діяльності державних підприємств тощо). Але з часом дедалі більше приватних підприємств почало нарощувати свою потужність на ринку та стали зацікавленими в цій формі аудиту, адже в результаті можна отримати експертну думку про раціональність розподілу коштів, ефективність використання ресурсів, прогрес у досягненні поставлених цілей.

В Україні така форма аудиту була вперше затверджена Постановою Кабінету Міністрів № 1017 від 10 серпня 2004 року «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм» [2]. Водночас у розвинених країнах світу в проведенні аудиту ефективності зацікавлений сам уряд, щоб їхня робота ставала більш ефективною, приватні підприємства – для того, щоб стати успішнішими. Професор Ю. Б. Слободяник зазначає, що ця форма аудиту фокусується на