

Ірина Михайлівна ПОЖАРИЦЬКА

кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку та аудиту,
Національна академія природоохоронного та курортного будівництва
вул. Київська, 181, м. Сімферополь, 95493, Україна
E-mail: iryna1106@rambler.ru
Телефон: +380501526752

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ АУДИТОРА: ГНОСЕОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Пожарицька, І. М. Професійне судження аудитора: гносеологічний аспект [Текст] / Ірина Михайлівна Пожарицька // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2013. – Том 14. – №1. – С. 134-139. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Розглянуто гносеологічний аспект професійного судження аудитора на засадах дослідження дефініції цього поняття у зарубіжних та українських нормативних і довідникових джерелах, науковій літературі. Досліджено етимологію поняття та здійснена розробка власного визначення дефініції «судження аудитора» як процес застосування професійних компетентнісних характеристик при вирішенні завдань з аудиту в умовах невизначеності для формулювання думки щодо професійних питань. Визначено об'єкти професійного судження аудитора у вузькому та широкому сенсі.

Ключові слова: професійне судження; судження аудитора; експертні оцінки; суб'єкт професійного судження аудитора; об'єкт професійного судження аудитора.

Ірина Михайловна ПОЖАРИЦЬКАЯ

ПРОФЕСИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ АУДИТОРА: ГНОСЕОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Аннотация

Рассмотрен гносеологический аспект профессионального суждения аудитора на основе исследования дефиниции данного понятия в зарубежных и украинских нормативных и справочниках источниках, научной литературе. Исследована этимология понятия и осуществлена разработка собственного определения дефиниции «суждения аудитора» как процесс применения профессиональных компетентностных характеристик при решении заданий аудита в условиях неопределенности для формулировки мнения относительно профессиональных вопросов. Определены объекты профессионального суждения аудитора в узком и широком смысле.

Ключевые слова: профессиональное суждение; суждение аудитора; экспертные оценки; субъект профессионального суждения аудитора; объект профессионального суждения аудитора.

Iryna Mikhailivna POZHARYTSKA

PhD in Economics, Associate Professor,
Head of Department of Account and Audit,
National Academy of Nature Protection and Resort Construction
Kyivska str., 181, Simferopol, 95493, Ukraine
E-mail: iryna1106@rambler.ru
Phone: +380501526752

PROFESSIONAL JUDGMENT OF THE AUDITOR: GNOSEOLOGICAL ASPECT

Abstract

We consider the gnoseological aspect of professional judgment of the auditor on the basis of the studying the definition of this concept in the Ukrainian and foreign legal sources and references, the scientific literature. The author investigates the etymology of the concept of judgment and proposes her own definition of "auditor's judgment" as the process of application of professional competency in addressing the performance of audit tasks under conditions of uncertainty to formulate views on professional issues. Objects of professional judgment in the narrow and broad sense are defined. As the result there have been shown differences in the approaches to the determination of the auditor's judgment in Russia and Ukraine.

Keywords: *professional judgment; the judgment of the auditor; expert assessments; the subject of professional judgment of the auditor; the object of judgment of the auditor.*

JEL classification: M42

Останнім часом на питання судження в аудиті стали звертати більшу увагу, і перш за все, завдяки впровадженню нової редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [5]. Проте дослідження теоретичних, організаційних і методичних аспектів професійного судження загалом і судження аудитора зокрема в Україні не проводилися.

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 у статті аналізуються концептуальні засади професійного судження та думки аудитора, його теоретико-методологічні та організаційні аспекти.

Дослідженню окремих питань професійного судження аудитора присвячені здебільшого праці російських вчених: М. А. Азарської [1], П. П. Баранова [3-4], Є. М. Гутцайт [6], Б. Д. Дивинського [8], С. В. Панкової, Є. В. Саталкиної [9], Т. В. Синіциної, А. А. Шапошникова [17], та деяких вітчизняних – О. Ю. Редька [12], К. С. Сурніної [13].

Метою статті є дослідження етимології поняття судження та розробка власного визначення дефініції «судження аудитора».

Судження аудитора можна розглядати в гносеологічному, функціональному, нормативному та особистісному аспектах. Щоб зрозуміти гносеологічний характер судження аудитора, дослідимо дефініції цього поняття у зарубіжних та українських нормативних та довідникових джерелах (табл. 1) та науковій літературі.

Як бачимо, у російських стандартах аудиту судження – це точка зору, а в міжнародних стандартах – це процес. Серед довідникових джерел тільки у словнику В. Я. Соколова є визначення судження аудитора як заключного висновку.

Слід зазначити, що англійський термін *judgement*, який був запропонований у міжнародних стандартах, має такі лінгвістичні значення як вирок, вирішення суду, висновок суду відносно правильності процедури, покарання, кара, судження, думка, погляд, розсудливість, розсуд [14]. А інший англомовний термін *opinion* визначається як думка, оцінка, висновок [15].

Сучасний тлумачний словник української мови [13] визначає судження, думку та твердження таким чином (табл. 2).

Як бачимо, лінгвістично ці три терміни є синонімами, та усі фактично зводяться до думки. Отже, судження походить від слова судити – складати думку про кого-, що-небудь, робити висновок, міркувати [16, с. 518]. А синонімами терміна думка є гадка, мисль, міркування, погляд, розуміння, твердження [16, с. 171].

Таблиця 1. Дефініції поняття «професійне судження аудитора» у нормативних та довідникових джерелах

Джерело	Визначення дефініції
Аудиторський словарь / Под ред. В. Я. Соколова [2]	СУДЖЕННЯ ПРОФЕСІЙНЕ АУДИТОРА – кінцевий висновок, який робиться аудитором з приводу професійних проблем, які не мають стандартного рішення. (с. 157)
Глосарій термінів МСА [5]	ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ – застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання з аудиту (с. 32)
Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности РФ [10]	СУДЖЕННЯ ПРОФЕСІЙНЕ АУДИТОРА – точка зору аудитора, що спирається на його знання, кваліфікацію, досвід роботи, котра слугує основою для прийняття ним суб'єктивних рішень обставинах, коли однозначно і жорстко визначити порядок його дій не є можливим (с. 5)

Таблиця 2. Визначення судження, думки, твердження у тлумачному словнику української мови

Судження	Думка	Твердження
Думка про що-небудь, погляд на що-небудь; виклад своїх думок, поглядів (с. 839)	Те, що з'являється внаслідок міркування, продукт мислення; припущення, передбачення; намір, замисел, задум; знання в певній галузі (с. 271)	Думка, положення, вислів, що лежить в основі чого-небудь (с. 850)

Дослідження щодо визначення терміна «судження аудитора» дає змогу зробити наступні висновки:

- у вітчизняних довідникових джерелах визначення судження аудитора відсутнє;
- запропоноване визначення терміну у Глосарії Міжнародних стандартів аудиту редакції 2010 року відрізняється від російського варіанту за суттю підходу;
- не можна зводити визначення судження аудитора тільки до думки, точки зору чи висновку;
- необхідне більш глибоке дослідження цієї дефініції з позиції не тільки практичної діяльності, але й концептуальної платформи.

Зупинимось спочатку на дослідженні поняття «професійне судження» у різних сферах діяльності.

У аудиторському словнику за редакцією В. Я. Соколова визначено, що судження професійне – це заключний висновок, котрий робиться спеціалістом тієї чи іншої галузі при аналізі професійної проблеми, яка не має стандартного рішення [2, с. 157].

Слід зауважити, що професійне судження аудитора відносять до експертних оцінок, які відбуваються в умовах неформалізованих ситуацій та обставин [17]. За економіко-математичним словником Лопатникова Л. І. експертні оцінки (expert judgements) — це кількісні або порядкові оцінки процесів або явищ, які не підлягають безпосередньому вимірюванню. Вони ґрунтуються

на судженнях фахівців, тому їх не можна вважати цілком об'єктивними.

Згідно з уніфікованими вимогами до звіту про оцінку ринкової вартості нежитлової нерухомості, професійне судження – це точка зору особи, сформована за наслідками аналізу об'єктивних чинників, яка слугує підставою для ухвалення ним рішень у недостатньо формалізованих ситуаціях, тобто в умовах невизначеності, коли відсутні очевидні аргументи для однозначного вибору.

При цьому невизначеність не повинна трактуватися як свобода дій та суб'єктивність мислення. Прийняття рішення щодо професійного питання в умовах невизначеності повинно будуватися на знаннях, досвіді та навичках, передбачених професійними стандартами поведінки та етики. У цьому сенсі судження аудитора подібно до судження оцінщика, журналіста, медика, юриста (табл. 3).

Таким чином, характерними особливостями оціночних суджень у різних професіях є суб'єктивний характер висловлення щодо професійного питання, який базується на знаннях, досвіді та навичках, передбачених професійними стандартами поведінки та етики. При цьому у всіх випадках є різні об'єкти оціночних суджень, критерії та форми виразу професійного судження.

К. С. Сурніна вважає, що професійне судження аудитора повинне виконувати дві основні функції:

- підтримка ухвалення рішень щодо організації і здійснення процесу аудиту, зокрема аналітичних процедур;

Таблиця 3. Види експертних оціночних професійних суджень та їх характеристика

Вид	Характеристика	Форма висловлення
судження журналіста	точка зору, думка з якого-небудь питання, певна оцінка факту, події; розкривається у тексті статті спеціальними засобами	журналістський матеріал
судження юриста	базується на конкретних професійно-правових ситуаціях дійсності. Передбачає встановлення загальних взаємозв'язків у професійно-правовій сфері; узагальнення властивостей однорідної групи правових явищ; розуміння суті конкретного правового явища	кримінальна справа, адвокатський запит, судове рішення
судження вчителя	професійна функція вчителя, що полягає в аналітичному вислові, що встановлює достоїнства і недоліки вчинку, відповіді учня, книги, статті, учбової програми, рівня розвитку та інше	оцінка учня
судження медика	у клінічній діагностиці базується на теоретичних знаннях, клінічному емпіризмі або усвідомленому лікарському досвіді	діагноз хворого
судження оцінщика	аргументований, підтверджений відповідними дослідженнями висновок про ринкову або іншу вартісну оцінку об'єкта. Базується на засадах професійних міжнародних стандартів оціночної діяльності та етики	звіт про оцінку

До цього можна також додати базисну функцію застосування навиків, знання та досвіду аудитора для формулювання думки щодо фінансової звітності.

Є. М. Гутцайт розглядає професійне судження аудитора як узагальнення уявлень про доказ, що підкріплюється досвідом і інформацією аудитора в певних питаннях [6].

К. С. Сурніна говорить, що професійне судження аудитора – це остаточний висновок, що приймається аудитором стосовно професійних проблем, що не мають стандартного вирішення [12].

На погляд А. А. Шапошникова та Т. В. Синіциної, під професійним судженням аудитора слід розуміти експертний метод оцінки у недостатньо формалізованих ситуаціях і процедурах, а також вибір з наявних варіантів за відсутності очевидних аргументів для однозначного вибору [17].

Отже, спільним у цих визначення є те, що судження розглядають як висновок, суб'єктом якого є аудитор, а який об'єкт – конкретно не вказано.

Але, на нашу думку, професійне судження в аудиті слід розглядати методологічно більш широко, як застосування компетентних характеристик члена групи при виконання завдання з надання впевненості. При цьому об'єктом професійного судження в аудиті у

вузькому значенні є твердження управлінського персоналу суб'єкта господарювання щодо розкриття інформації у фінансовій звітності, класу операцій та сальдо по рахунках. А об'єктом судження аудитора у широкому значенні є усі професійні питання в галузі стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження, сформулюємо власне визначення цієї дефініції.

Судження аудитора – процес застосування професійних компетентнісних характеристик при вирішенні завдань з аудиту в умовах невизначеності для формулювання думки щодо професійних питань.

Це визначення обґрунтовано та послідовно відповідає на такі питання:

Судження – це що? – процес (використано психологічний підхід, а не логічне значення судження як просто вислів, форма мислення);

Процес чого? – застосування професійних компетентнісних характеристик (професійних знань, навичок та досвіду на засадах професійного скептицизму);

Процес – де? – при вирішенні завдань з аудиту в умовах невизначеності (вказує на прикладний аспект судження та умови прийняття рішень в обставинах, де однозначно визначити порядок дій аудитора не є можливим);

З якою метою? – для формулювання думки щодо професійних питань (вказана кінцева мета процесу судження – висловлення думки, надання висновку в галузі стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики).

Таким чином, критичний аналіз дефініцій дозволяє зробити висновок про різний підхід російського і українського трактування поняття «професійне судження аудитора». Російські автори

розглядають судження як точку зору, думку. А переклад міжнародних стандартів аудиту в Україні трактує судження як процес. Саме ці початкові засновки дають підставу для глибшого дослідження вказаної категорії і, насамперед, серед професіоналів-аудиторів.

Подальшому дослідженню підлягають питання функціональних та організаційних аспектів професійного судження аудитора.

Список літератури

1. Азарская, М. А. Профессиональное суждение аудитора в системе контроля качества [Текст]// М. А. Азарская // Региональная экономика: теория и практика . – 2009. – № 42 (135). – С. 32 -38.
2. Аудиторский словарь [Текст] / С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др. / В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
3. Баранов, П. П. Методология и методика формирования профессионального суждения о существенности [Текст] : монография / П. П. Баранов. – Кемерово : Кузбассвузиздат. – 2011. – 257 с.
4. Баранов, П. П. Трансформация представлений о феномене профессионального суждения аудитора в исследованиях зарубежных ученых [Текст]/ П. П. Баранов // Аудитор. – 2011. – № 10. – С. 22 – 32.
5. Глосарій термінів [Текст] / Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг – К. : Аудиторська палата України, 2010. – 1027 с.
6. Гутцайт, Е. М. Аудит и другие науки [Текст]/ Е. М. Гутцайт // Аудитор. – 2010. – № 10. – С. 15–26.
7. Демидова, Т. А. Документирование профессионального суждения аудитора / Т. А. Демидова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1. – С. 208 -211.
8. Дивинский, Б. Д. Профессиональное суждение аудитора при определении уровня существенности [Текст]/ Б. Д. Дивинский //Аудитор – 1999. – №3. – С. 19 -24.
9. Панкова, С. В., Саталкина Е. В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия [Текст] / С. В. Панкова, Е. В. Саталкина // Международный бухгалтер. – 2011. – № 21. – С. 10 – 15.
10. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. – Режим доступа до інформ. : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=21941>
11. Редько, О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія [Текст] : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП Інформ-аналіт. агентство, 2008. – 493 с.
12. Сурніна, К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика [Текст]: монографія / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2011. – 392 с.
13. Сучасний тлумачний словник української мови: 100 000 слів [Текст]/ За заг ред. . В. В. Дубчинського. – Х. :ВД «Школа», 2009. – 1008 с.
14. Словарь иностранных слов [Электронный ресурс]. – Режим доступа до інформ. : <http://yandex.ua/yandsearch?text=judgment>.
15. Словарь иностранных слов [Электронный ресурс]. – Режим доступа до інформ. : <http://ru.wiktionary.org/wiki/opinion>
16. Універсальний словник української лексики. Синоніми, антоніми, омоніми [Текст]/ Укл. Нечволод Л. І., Бездітко В. І., Паращич В. В. – Х. – Торсінг плюс, 2009. – 768 с.
17. Шапошников, А. А. Профессиональное суждение и его роль в аудите [Текст]/ А. А. Шапошников, Т. В. Синуцына //Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 3 – 9.

References

1. Azarskaia, M. A. (2009). Professional judgment of the auditor in quality control. *Regional Economics: Theory and Practice*, 42 (135), 32-38.
2. Sokolov, V. Y. (2003). *Auditor's dictionary* (192 p). Moscow: Finances and Statistics.
3. Baranov, P. P. (2011). *Methodology and methods of forming a professional judgment about the materiality*. – Kemerovo: Kuzbassvuzizdat.
4. Baranov, P. P. (2011). *The transformation of ideas about the phenomenon of professional judgment in the research of foreign scholars*. *Auditor*, 10, 22 – 32.
5. *Glosariy terminiv* (2010). Kiev: Auditorska Chamber of Ukraine.
6. Gutzeit, E. M. (2010). *Audit and other science*. *Auditor*, 10, 15-26.
7. Demidova, T. A. (2010). *Documentation of professional judgment*. *Audit and Financial Analysis*, 1, 208 -211.
8. Divinsky, B. D. (1999). *Professional judgment of the auditor in determining materiality*. *Auditor*, 3, 19 -24.

-
9. Pankov, S., Satalkina, E. V. (2011). *Professional judgment of the auditor and accountant: similarities and differences. International accounting*, 21, 10-15.
 10. *The list of terms and definitions used in the regulations (standards) of auditing*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>.
 11. Red'ko, O. (2008). *Audit in Ukraïni. Morfolohiya*. Kiev: DP-INFORM analit. Agency.
 12. Surnina, K. S. (2011). *Analitichni proceduri in the auditi: metodologiya i practice*. Simferopol: DIAYPI/
 13. Dubchinskiy, V. (2009). *Suchasni tлумachny vocabulary ukraïnskoï MTIE: 100000 sliv*. Kharkiv: "School".
 14. *Dictionary of foreign words*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://yandex.ua/yandsearch?text=judgment>.
 15. *Dictionary of foreign words*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://ru.wiktionary.org/wiki/opinion>.
 16. Nechvolodov, L. I., Bezditko, V. I., Paraschich, V. V. (2009). *16. Universal Dictionary of the Ukrainian language. Synonyms, antonyms, homonyms*. Kharkiv : Torsing – plus.
 17. Shaposhnikov, A. A., Sinitsyna, T. V. (2006). *Professional judgment and its role in auditing. Audit statements*, 4, 3 – 9.

Стаття надійшла до редакції 06.10.2013 р.