

4. Мінфін презентує Концепцію е-аудиту для платників податків: веб-сайт. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-prezentuye-konceptsiyu-e-auditu-dlya-platnikiv-podatktiv> (дата звернення: 10.11.2022)

5. Рибальченко Д. Концепція е-аудиту: плюси та мінуси для платників податків: веб-сайт. URL: https://lb.ua/blog/dmytro_rybalchenko/472585_-kontseptsiya_eauditulyusy_minusi.html (дата звернення: 10.11.2022).

УДК 657.6

Головач Володимир Володимирович,
к.ю.н., Голова правління А.Ф. Аналітик,
м. Київ, Україна

КОНЦЕПЦІЯ ПРОФЕСІЙНОГО СКЕПТИЦИЗМУ АУДИТОРА: ЇЇ НАУКОВЕ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗНАЧЕННЯ

Згідно статті 21 директиви Європейського парламенту та ради 2006/43/ ЄС щодо обов'язкового аудиту річної звітності та консолідованої звітності від 17 травня 2006 року професійний скептицизм аудитора становить фундаментальний принцип аудиторської діяльності. Він полягає в тому, що аудитор при здійсненні обов'язкового аудиту повинен визнавати можливість суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки незважаючи на попередній досвід аудитора щодо чесності управлінського персоналу.

Вимоги щодо дотримання аудитором професійного скептицизму містять Міжнародні стандарти аудиту (надалі МСА), зокрема §15 МСА 200 та §12 МСА 240, а також ст. 9 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Серед вітчизняних науковців питання професійного скептицизму аудитора не отримали належного висвітлення. Зарубіжні автори переважно досліджують окремі аспекти професійного скептицизму [1, 2]. В них бракує концептуального підходу до визначення його закономірностей.

Проблема полягає в тому, що значна частина вітчизняних науковців і практиків вважають викривлення фінансової звітності результатом помилок, і між іншим наслідком шахрайства. Така оцінка професійного скептицизму аудитора є хибною і не відповідає змісту МСА. Вони орієнтують аудитора, в першу чергу, на виявлення шахрайства, а не помилки. Наявність помилки встановлюється, якщо за результатами проведених аудиторських процедур буде отримано докази щодо відсутності шахрайства. Тому МСА передбачають відповідальність аудитора стосовно виявлення шахрайства, а не помилок. Самі по собі проблеми помилок у фінансовій звітності МСА не розглядаються.

Характерно, що відповідальність аудитора за виявлення шахрайства набула офіційного статусу не одразу, а в результаті закономірного розвитку аудиторської діяльності. На початку ХХ століття в період класичного становлення аудиту, головною метою перевірки фінансової звітності вважали підтвердження результатів бухгалтерського обліку. Виявлення шахрайства

розглядалося побічним завданням. На зміну рахункового аудиту прийшов системно - орієнтований аудит, що ґрунтувався на відповідних тестах системи внутрішнього контролю. Як зазначав Рай Додж, такі тести були орієнтовані на з'ясування аудитором питання в якій мірі можливо довіряти системі внутрішнього контролю щодо виявлення помилок. На його думку: «Там де контроль не ефективний, ми спроможні надати пораду, як удосконалити систему, і таким чином надати клієнту конструктивну послугу» [3, с. 20]. В умовах стабільності економіки і недостатнього розвитку акціонерного капіталу, різні інститути суспільства і вчені не розглядали виявлення шахрайства в якості обов'язку аудитора. Загострення економічних проблем та поширення шахрайства позначилися на вимогах суспільства до аудиторської діяльності.

Період 1950 року до 1970 року характеризувався стабільністю економіки США та інших країн і незначною кількістю виявлених шахрайств. У цей період окремі зарубіжні вчені навіть наголошували на тому, що аудитору не слід зосереджуватися на виявленні шахрайства і розглядати його в ролі детектива (Рой Додж). Розвиток економіки й поява масштабних фальсифікації фінансової звітності обумовили зміну соціальної функції аудиту. Розпочалося визначення на загальнодержавного рівня в США необхідності виявленням аудитором шахрайства поряд з іншими завданнями.

Серед користувачів фінансової звітності певного поширення набули оцінки, що аудит не повністю виправдовує очікування суспільства. Наявність розбіжностей у поглядах на мету й результати аудиторських перевірок між акціонерами і самими аудиторами стали достатньо очевидними й потребували негайного вирішення. З одного боку, інвестори й акціонери бажали отримувати від аудиторів максимальну впевненість у достовірності фінансової звітності. Зі свого боку, аудитори заперечували виконання ролі гарантів і детективів та наполягали на здійсненні функції експертів.

Загалом протиріччя між суспільними очікуваннями й можливостями аудиту стимулювало його вдосконалення. Тим самим воно виступило джерелом розвитку аудиторської діяльності, що знайшло своє відображення у прийнятті більш досконалих стандартів аудиту стосовно виявленням шахрайства на основі професійного скептицизму та ризик-орієнтованого підходу.

Характерно, що спочатку зарубіжні вчені пропонували аудитору, з метою уникнення конфліктних обставин, обумовленими довірливими стосунками з клієнтами, дотримуватися здорового скептицизму [4, с.137-138]. У подальшому вони стали наголошувати на тому, що формального ставлення до скептицизму недостатньо. Необхідно брати під сумнів достовірність наданої фінансової звітності та судження управлінського персоналу з позиції виявлення й оцінки в них ризиків шахрайства.

Таким чином, якщо на етапі рахункового і тестового аудиту інтереси замовників і аудиторів в значній мірі співпадали, то з появою ризик орієнтованого підходу вони загострилися. Єдність стала відносною, а боротьба в діалектичному сенсі абсолютною. Тому є всі підстави розглядати становлення професійного скептицизму аудитора і сам процес розвитку аудиторської діяльності в аспекті соціального протиріччя з позицією законів діалектичної

логіки. З приводу її запровадження в пізнання аудиторської діяльності наголошують багато вчених.

Що стосується вітчизняних практиків, то для них проблема професійного скептицизму має відповідну новизну. Необхідність його дотримання в аудиторській діяльності запроваджено нещодавно Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Методичні рекомендації з цього питання відсутні. В підручниках і навчальних посібниках домінують рахункові і тестові методи перевірки фінансової звітності. Розгляд МСА зводиться до загальних коментарів без з'ясування їх сутності та концептуальних положень.

В практичній діяльності аудиторів розуміння суб'єкта господарювання і його середовища в основному зосереджується на формальному його вивченні в якості юридичної особи. Вчинки конкретних суб'єктів з числа управлінського персоналу щодо їх ставлення до фінансової звітності та внутрішнього контролю не аналізуються з позиції професійного скептицизму.

На сьогодні існує реальна потреба в отриманні аудиторами повних знань щодо застосуванням кримінологічної характеристики шахрайства у вигляді його трикутника. Він детально розглядається в МСА 240 і орієнтує аудитора на необхідність оцінки бізнес ризиків та поведінки управлінського персоналу з позиції мотивом або тиску вчинити шахрайство, можливостей його скоєння, а також ставлення та логічного виправдання неправомірних вчинків.

В цілому, поза увагою вчених і практиків залишається біхевіористичний підхід, на якому ґрунтується регламентування поведінки й мотивів суб'єктів аудиту та обліку [5]. В МСА помилково не вбачають наявності психологічних аспектів. Аналіз змісту МСА зводять до нормативного регулювання. Натомість при більш уважному розгляді виконання аудитором завдань з надання впевненості та підвищення довіри користувачів до фінансової звітності можливо встановити в них відповідний психологічний зміст.

Наведене має безпосереднє відношення до практичної реалізації професійного скептицизму аудитора стосовно виявлення та оцінки ним ризиків викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства.

Викладене переконливо свідчать, що подальше пізнання закономірностей професійного скептицизму аудитора має відповідне наукове та практичне значення.

Список використаних джерел:

1. *Professional skepticism. Presentation at the I AASB meeting New York 2015.* 9 p
2. *Munter H. Professional 21 skepticism. Prettiest Discussion. Presentation at the IAASB Meeting New York, 2015.* 7p.
3. *Додж Р. Руководство по стандартам и нормам аудита. М. Ю н и т и 1992 240с.*
4. *Аренс А. Лоббек Дж. Аудит М. : Финансы и статистика 1995, 560с.*
5. *Височан О.С. Луцюк І.В. Перспективи відродження біхевіористичних поглядів на розвиток обліку в Україні / О.С. Височан, І.В.Луцюк // Науковий вісник Херсонського державного університету, Вип.24. Ч.2 2017. С.111-122.*