ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

МАНЬКО НАДІЯ ФЕДОРІВНА

УДК 657.6:167/168(043.3)

ДОКАЗОВІСТЬ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ В АУДИТІ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2020

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі аудиту та підприємництва Національної академії статистики, обліку та аудиту Державної служби статистики України, м. Київ.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Корінько Микола Данилович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
завідувач кафедри аудиту та підприємництва.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Проскуріна Неля Миколаївна,
Запорізький національний університет,
професор кафедри обліку та оподаткування;

кандидат економічних наук, доцент
Разборська Олена Олександрівна,
Донецький національний університет
імені Василя Стуса,
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту.

Захист відбудеться «30» червня 2020 р. о 14^{00} годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Національній академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розісланий «28» травня 2020 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради О. А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Інтеграція України у світове економічне співтовариство спричинила збільшення інформаційних запитів користувачів з метою уникнення невизначеності у процесі прийняття управлінських рішень щодо діяльності суб'єктів господарювання. Виявлена невідповідність у системі бухгалтерського обліку та аудиту в частині забезпечення таких запитів зумовила потребу у внесенні змін щодо регламентації обліку та фінансової звітності, реалізації суспільної місії аудиту, що визначено у Директивах Євросоюзу 2006/43/ЄС, 2013/34/ЄС, 2014/56/ЄС. Зокрема, окреслено напрям розвитку аудиторської діяльності в Україні як елемента ринкової інфраструктури, здатного сприяти інформаційному забезпеченню захисту інтересів власників підприємств, інвесторів та потреб суспільства. Нормами Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який набрав чинності 01 жовтня 2018 року, визначено суттєві зміни засад аудиторської діяльності, впровадження принципово нової системи її регулювання і нагляду, вимог до суб'єктів аудиторської діяльності. Серед нагальних питань, які потребують вирішення, значне місце займає імплементація Директив Євросоюзу про обов'язковий аудит річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, а також підвищення якості виконання завдань з аудиту фінансової звітності, забезпечення на цій основі довіри до перевіреної аудитором фінансової звітності її користувачів, зокрема власників, регуляторів, суспільства.

Виконання завдань з аудиту фінансової звітності передбачає застосування аудитором професійного судження щодо окремих питань аудиту та його предмета. Професійне судження аудитора щодо вибору форми думки для відображення у звіті незалежного аудитора в частині відповідності об'єкта аудиту – фінансової звітності – прийнятій концептуальній основі передбачає належну обґрунтованість формування такого судження.

Дослідженню проблем формування професійного судження в аудиті присвячено праці зарубіжних та вітчизняних учених, серед яких: Р. Адамс, М. Азарська, А. Аренс, П. Баранов, Є. Гутцайт, Т. Демидова, Ф. Дефлиз, Г. Дженик, Б. Дивинський, Н. Енг, Д. Лоббек, С. Панкова, І. Пожарицька. О. Редько, В. О'Рейллі, Є. Саталкина, Т. Синицина, У. Тан, К. Тротман, М. Хирш, А. Шапошников. Вагомий внесок у дослідження теоретичних та організаційно-методичних аспектів формування процедурного забезпечення отримання аудиторських доказів здійснили вітчизняні вчені, зокрема Н. Дорош, М. Корінько, О. Петрик, Н. Проскуріна, О. Разборська, В. Рудницький, В. Сопко та ін.

Віддаючи належне наявному науковому доробку вчених, слід зазначити, що практика вибору форми аудиторської думки демонструє недостатню розробленість у теорії аудиту питань, пов'язаних із формуванням доказовості професійного судження, яка спричиняє ризики аудитора щодо його обґрунтованості та коректності висловлення. Залишаються невирішеними питання методичного забезпечення оцінки достатності аудиторських доказів, сформованих аудитором для обґрунтування обраної форми думки у звіті незалежного аудитора.

Наразі у законодавчих та нормативних актах, які регулюють аудиторську діяльність в Україні, відсутні завершені правові механізми організації процесу якісного виконання завдання з аудиту.

Зміни в законодавчій та нормативній базах, розвиток аудиту в Україні зумовлюють потребу у подальших дослідженнях теоретичних і методологічних основ аудиторської діяльності, удосконалення організаційно-методичного забезпечення формування доказовості професійного судження. Необхідністю вирішення зазначених питань обґрунтовано актуальність дослідження, вибір теми дисертації, мету та завдання для її досягнення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри аудиту та підприємництва Національної академії статистики, обліку та аудиту за темою: «Обліково-аналітичне забезпечення та контроль діяльності підприємств» (державний реєстраційний номер 0118U005283). У межах теми автором розроблено теоретичні положення та комплексні рекомендації з удосконалення організаційно-методичних аспектів доказовості професійного судження в аудиті.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка організаційно-методичних засад та практичних рекомендацій щодо забезпечення доказовості професійного судження в аудиті в частині обґрунтування форми аудиторської думки у звіті незалежного аудитора.

Відповідно до поставленої мети сформульовано теоретико-методичні та прикладні завдання, спрямовані на її досягнення:

– проаналізувати передумови розробки концептуальної моделі узагальнення локальних суджень з метою формування думки аудитора у процесі виконання завдання з аудиту;

– визначити роль наукового пізнання у процесі формування професійного судження аудитора;

– розробити комунікативну модель взаємодії членів команди із завдання в системі командного пізнання;

– удосконалити організаційно-методичні аспекти забезпечення формування професійного судження в процесі виконання завдання з аудиту;

– систематизувати інформаційне забезпечення формування доказовості професійного судження в аудиті;

– розвинути методику оцінки інформаційного забезпечення доказовості професійного судження в аудиті;

– розробити організаційні засади формування локальних суджень аудитора та оцінити їх вплив на вибір форми аудиторської думки у процесі виконання завдання з аудиту;

– ідентифікувати предметну область дослідження тверджень управлінського персоналу в частині дотримання базових принципів у процесі складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності та розробити процедурне забезпечення дослідження;

– удосконалити методику реагування аудитора на наслідки дії складових аудиторського ризику з метою зменшення їх впливу на формування професійного судження.

Об'єктом дослідження є процес формування професійного судження в аудиті.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційні аспекти формування доказовості професійного судження в аудиті.

Методи дослідження. У межах дослідження за темою дисертації було використано широкий спектр загальнонаукових та спеціалізованих методів, які надали можливість вирішити поставлені завдання, а саме: методи теоретичного узагальнення, історичний, логіко-гносеологічний – для дослідження понятійного апарату, процесу розвитку сутності пізнання та концепції формування професійного судження аудитора, встановлення взаємозв'язків наведених визначень; системний підхід та логічне моделювання – у процесі дослідження системи чинників, які впливають на формування аудиторського судження на різних етапах аудиту; аналізу, синтезу, дедукції, індукції, порівняння – для уточнення понятійно-категоріального апарату, систематизації інформаційних джерел отримання аудиторських доказів, аналізу змісту та структури звіту незалежного аудитора; формалізації – для структурування процесу виконання завдання з аудиту фінансової звітності; систематизації, групування та абстрагування – для класифікації і систематизації джерел інформації, професійних суджень аудитора, критеріїв оцінки інформації, аудиторських доказів; екстраполяції – для удосконалення положень організації і методики аудиту, для уточнення понятійного апарату; порівняльно-правовий – для дослідження законодавчих та нормативних актів, які регулюють аудиторську діяльність; таблично-графічний метод – для наочного відображення результатів дослідження; економіко-статистичні методи – для встановлення тенденцій та закономірностей стану аудиторської діяльності. На основі методів системного аналізу та наукової абстракції сформульовано загальні висновки.

Інформаційною базою дисертаційного дослідження слугували наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених; матеріали наукових, науково-практичних конференцій з актуальних питань практики аудиту; нормативно-правові акти з регулювання аудиторської діяльності в Україні; міжнародні стандарти аудиту; положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності; матеріали періодичних видань за напрямом дисертаційного дослідження, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні наукової задачі розробки організаційно-методичних засад та практичних рекомендацій щодо забезпечення доказовості професійного судження в аудиті у частині обґрунтування форми аудиторської думки у звіті незалежного аудитора. Найбільш суттєвими результатами, що характеризують наукову новизну дисертаційної роботи, є такі:

удосконалено:

– концептуальну модель узагальнення локальних суджень аудитора у процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності на основі поєднання методичного та практичного забезпечення локальних суджень щодо суттєвих аспектів фінансової звітності з урахуванням критеріїв досягнення обґрунтованої впевненості щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки, що сприятиме вирішенню як теоретичних, так і практичних питань формування професійної думки аудитора щодо фінансового стану суб'єкта господарювання;

– комунікативну модель взаємодії членів команди із завдання в системі командного пізнання через встановлення взаємозв'язку між теорією, практикою та особистими когнітивними здібностями аудитора у процесі формування

професійного судження, що сприятиме накопиченню набутих індивідуальних знань, їх перетворенню у надбання аудиторської фірми та дозволить уникати помилок, застосовувати найбільш ефективні рішення, прискорювати терміни виконання й забезпечити належну якість виконання завдання з аудиту;

– організаційно-методичні засади забезпечення формування професійного судження у процесі виконання завдання з аудиту шляхом запропонованих класифікації прийомів аудиту та алгоритму їх застосування у процесі збору аудиторських доказів, побудови організаційної моделі виконання завдання з аудиту, що дає змогу варіювати інструментарієм аудиторської практики для отримання доречних та якісних аудиторських доказів обґрунтування доказовості професійного судження щодо предметів дослідження;

– систематизацію інформаційного забезпечення аудиту з урахуванням етапів виконання завдання через уточнення переліку джерел інформації, які використовуються у процесі збору аудиторських доказів, а також логічну схему формування думки аудитора в розрізі послідовного аналізу інформаційних потоків на кожному з етапів виконання завдання. Це дозволить аудитору систематизувати інформацію на кожному етапі виконання завдання, краще орієнтуватись у великому обсязі й характері інформації, правильно її використовувати з метою отримання достовірних доказів для формування обґрунтованих локальних суджень, на яких буде базуватися думка аудитора щодо фінансової звітності;

– предметну область дослідження тверджень управлінського персоналу у частині дотримання базових принципів при підготовці фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності та процедурне забезпечення дослідження, що сприяє формуванню чіткої методики аудиту, послідовності виконання визначених дій аудитора з метою отримання доречних та якісних аудиторських доказів стосовно твердження, яке було предметом дослідження;

– методику реагування аудитора на наслідки дії складових аудиторського ризику з метою зменшення їх впливу на формування професійного судження аудитора шляхом розробки механізму впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення, що надасть можливість зменшити ризики аудитора та утримувати аудиторський ризик на прийнятному рівні;

набули подальшого розвитку:

– обґрунтування ролі наукового пізнання у процесі формування професійного судження через дослідження пізнання, як процесу отримання і накопичення знань аудитора, встановлення взаємозв’язку між розвитком наукового пізнання та пізнанням у процесі виконання завдання з аудиту, що надає цілісне уявлення щодо процесу отримання знань, розвитку когнітивних і професійних здібностей аудитора, перевірки істинності отриманих знань про предмети дослідження;

– методика оцінки інформаційного забезпечення доказовості професійного судження в аудиті, представлена алгоритмом оцінки достатності сформованих аудиторських доказів, інформаційно-організаційною моделлю доказовості професійного судження та форматом внутрішньофірмового стандарту «Оцінка сформованих аудиторських доказів у процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності», що дозволяє ідентифікувати основні характеристики корисності інформації, яка використовується як докази, сприяє визначенню достатності доказів з

метою застосування теорії у практиці аудиту та формуванню практичного підходу аудитора до оцінки доказовості його професійного судження.

– організаційні аспекти формування локальних суджень аудитора та оцінка їх впливу на вибір форми думки аудитора, що надає цілісне уявлення щодо питань, вирішення яких потребує застосування професійного судження, предметів дослідження, стосовно яких аудитор повинен сформувати локальні судження, та сприяє формуванню практичного підходу до забезпечення доказовості професійного судження в частині обґрунтування сформованої думки у звіті незалежного аудитора.

Практичне значення одержаних результатів полягає у прикладному використанні суб'єктами аудиторської діяльності запропонованих автором організаційно-методичних засад забезпечення доказовості професійного судження в аудиті, зокрема: узагальнення результатів локальних суджень у процесі формування думки аудитора щодо фінансової звітності та процедурне забезпечення дослідження тверджень управлінського персоналу у частині дотримання базових принципів та якісних характеристик при складанні фінансової звітності за МСФЗ (ПП АФ «Український технічний союз», м. Полтава, довідка № 2/18-1 від 25.10.2018 р.); інформаційна модель застосування професійного судження при виконанні завдань з аудиту та ієрархія суджень аудитора на кожному з етапів виконання завдання («ААН «СЕЙЯ-КІРШ-АУДИТ», м. Київ, довідка № 09-18-І від 17.09.2018 р.); класифікація, узагальнення та систематизація джерел отримання аудиторських доказів у розрізі етапів виконання завдання з аудиту та логічна схема розвитку думки аудитора на підставі послідовного аналізу інформаційних потоків на кожному з етапів її формування (ПАФ «Аудитсервіс», м. Хмельницький, довідка № 14/18 від 31.01.2019 р.); методичні підходи до планування виконання завдання з метою отримання достатніх і відповідних доказів для оцінки ступеня відповідності тверджень управлінського персоналу та оцінка достатності аудиторських доказів з метою формування проміжних висновків та вибору форми аудиторської думки в звіті незалежного аудитора (ПП «Аудит», м. Мукачеве, довідка № 18/1 від 31.05.2018 р.).

Результати дослідження використовуються при розробці навчальних програм та наданні методичної допомоги членам Громадської спілки «Палата бухгалтерів і аудиторів України» (довідка № 1.1/19/13 від 23.05.2019 р.). Всеукраїнською професійною громадською організацією «Спілка аудиторів України» рекомендовані до впровадження в аудиторських фірмах інформаційно-організаційна модель доказовості професійного судження аудитора та формат внутрішньофірмового стандарту «Оцінка сформованих аудиторських доказів у процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності» (довідка № 67/19 від 23.08.2019 р.).

Сектором внутрішнього аудиту апарату Вінницької обласної державної адміністрації враховані методичні та практичні підходи до обрання більш доцільних прийомів для отримання якісних та достатніх аудиторських доказів під час здійснення внутрішніх аудитів (довідка № 01.01-52/4700 від 02.08.2019 р.).

Окремі положення дисертації використовуються в освітньому процесі Донецького національного університету імені Василя Стуса при розробці науково-методичного забезпечення та викладанні курсів «Аудит та бухгалтерська експертиза» й «Організація і методика аудиту» (довідка № 176/01-13/01.13 від 27.06.2019 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, які висвітлені в роботі, належать особисто автору та є результатом особистих напрацювань. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ті положення та ідеї, які є результатом самостійного дослідження здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дослідження, викладені в дисертації, були обговорені й отримали позитивну оцінку на шести міжнародних і чотирьох всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, а саме: «Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин» (м. Київ, 2016 р.); «Стратегія розвитку України: економічний та гуманітарний виміри» (м. Київ, 2016 р.); «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції» (м. Одеса, 2016 р.); «Бізнес-аналітика в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю» (м. Київ, 2017 р.); «Імплементація інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу» (м. Харків, 2018 р.); «Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти» (м. Київ, 2018 р.); «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (м. Київ, 2016 р., 2017 р.); «Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Вінниця, 2016 р.); «Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку» (м. Вінниця, 2017 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 17 наукових праць загальним обсягом 5,59 друк. арк., у тому числі: 7 статей у наукових фахових виданнях (загальним обсягом 4,22 друк. арк., здобувачу належить 3,98 друк. арк.), з них: 5 статей у наукових фахових виданнях, зареєстрованих у міжнародних наукометричних базах (загальним обсягом 3,15 друк. арк., здобувачу належить 2,91 друк. арк.), 1 стаття у зарубіжному фаховому виданні, зареєстрованому у міжнародних наукометричних базах (загальним обсягом 0,56 друк. арк.), 1стаття у науковому фаховому виданні України (загальним обсягом 0,51 друк. арк.), 10 – в інших виданнях (загальним обсягом 1,37 друк. арк.). Публікації повною мірою відображають основні наукові результати дослідження.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст викладено на 213 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 18 таблиць на 15 сторінках, 61 рисунок на 33 сторінках. Список використаних джерел налічує 185 найменувань на 16 сторінках. 19 додатків викладено на 65 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, визначено мету, основні завдання, об'єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних результатів, ступінь їх апробації та висвітлення в публікаціях, наведено інформацію про структуру дисертації.

У першому розділі – **«Теоретико-гносеологічні основи професійного судження аудитора»** – проаналізовано стан аудиторської діяльності в Україні та окреслено пріоритетні напрями її розвитку; досліджено сутність понять «аудит», «думка аудитора», «професійне судження аудитора»; сформовано концептуальну

модель узагальнення локальних суджень аудитора, обґрунтовано роль наукового пізнання у процесі формування професійного судження аудитора, встановлено взаємозв'язок між науковим пізнанням, знаннями, практикою та пізнанням у процесі взаємодії між членами команди, задіяними у виконанні завдання з аудиту (командне пізнання).

За результатами аналізу статистичних даних, представлених Аудиторською палатою України (надалі – АПУ) за 2015 – 2018 роки, встановлено, що нині усе більше уваги потребують питання якості аудиту. Це пояснюється низькою вартістю послуг з обов'язкового аудиту порівняно з середньою вартістю інших завдань з надання впевненості; незадовільними результатами зовнішніх перевірок АПУ системи контролю якості; значною кількістю дисциплінарних стягнень, застосованих АПУ до суб'єктів аудиторської діяльності (надалі – САД). Помилки, допущенні САД у процесі виконання завдань з аудиту, є результатом недотримання вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (надалі – МСА), законодавчих та нормативних актів, що призвело до необґрунтованості сформульованої думки незалежного аудитора. Саме тому до нагальних завдань, що мають бути вирішенні, належить розробка організаційно-методичного забезпечення практики аудиту.

Методика аудиту фінансової звітності базується на детермінації таких базових понять, як «аудит», «думка аудитора», «професійне судження аудитора». У дисертації запропоновано під поняттям «аудит» розуміти виконання завдання з аудиту фінансової звітності, яке передбачає надання впевненості її користувачам шляхом висловлення думки аудитора щодо її достовірності в усіх суттєвих аспектах. З метою підвищення інформативності звіту незалежного аудитора уточнено сутність комплексного поняття «думка аудитора», а саме: за формою – це результат роботи аудитора, представлений у вигляді звіту незалежного аудитора як офіційного документа, що має певну юридичну силу; за змістом – це професійне судження аудитора щодо достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання, яке ґрунтується на професійних компетенціях.

За запропонованим визначенням, «професійне судження аудитора» – це наукова категорія, в основу якої покладено мислення аудитора як людини, яке є результатом і узагальненням пізнання; відображає тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною за складання фінансової звітності та певними користувачами; сформоване на основі професійних компетенцій фахівця в умовах невизначеності щодо фактів господарського життя; є підставою для формування незалежної думки щодо відповідності фінансової звітності застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Особливістю аудиту фінансової звітності є застосування аудитором професійного судження протягом усього процесу виконання завдання. З метою ідентифікації видів професійних суджень аудитора уточнено перелік рішень, прийняття яких зумовлює потребу застосування професійного судження, та проведено їх систематизацію за такими ознаками: вид завдання; рівень впевненості; стадія процесу аудиту; конкретні предмети аудиту.

Підсумок професійних локальних суджень аудитора, на основі яких було сформульовано проміжні висновки щодо предметів дослідження, з урахуванням

критеріїв оцінки досягнення обґрунтованої впевненості стосовно відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки, використовується у процесі формування аудитором узагальнюючого результативного судження з метою висловлення незалежної думки аудитора щодо фінансової звітності. Зазначеним обумовлено розробку концептуальної моделі узагальнення локальних суджень аудитора у процесі формування думки аудитора щодо фінансової звітності. Ключовими елементами моделі є: передумови визначення концепції, мета, яка передбачає зорієнтованість на користувачів фінансової звітності, методичне забезпечення процесу виконання завдання з аудиту, практичне забезпечення узагальнення локальних суджень щодо суттєвих аспектів, висновки аудитора в розрізі критеріїв досягнення обґрунтованої впевненості, формування думки аудитора (рис. 1).

Професійне судження аудитора щодо вибору форми думки за результатами виконання завдання з аудиту є одним із показників рівня його професійних компетенцій, оскільки безпосередньо залежить від набутих власних знань, досвіду та кваліфікації. За результатами дослідження формування знань аудитора у процесі пізнання встановлено, що у процесі взаємодії об’єкта та суб’єкта, яка проявляється через протистояння між суб’єктом, який створив об’єкт, і суб’єктом аудиторської діяльності, розкриваються професійні здібності аудитора, перевіряється істинність отриманих знань про об’єкт (якість доказів). Ця істинність забезпечується належним ступенем відповідності знань критеріям та нормам науковості, а саме, якщо вони: підтвердженні фактами та експериментальними перевірками; відповідають критеріям істинності наукових знань; узгоджуються з принципами наукової теорії; відповідають коректності й точності застосування термінології; логічні та концептуально несуперечливі. Роль наукового пізнання у процесі виконання завдання з аудиту визначається рівнем отриманих знань про об’єкт і полягає у підвищенні професійних компетенцій та формуванні професійного судження аудитора.

Виконання завдання з аудиту характеризується високим рівнем пізнавальної складності, чим унеможливлюється повна поінформованість члена команди із завдання, прийняття відповідальності за виконання всіх завдань або вирішення ситуативних процесів. Виконання завдання з аудиту є процесом взаємодії між членами команди із завдання для завершення когнітивної складової завдання – формулювання думки у звіті незалежного аудитора.

За результатами дослідження командного пізнання визначено його основні характеристики та обґрунтовано роль у процесі виконання завдання з аудиту, а саме:

– результат пізнання команди не є власністю окремих членів команди, а є продуктом, створеним командою;

– команди є когнітивними (динамічними) системами, в яких пізнання формується через взаємодію;

– команди складаються з двох або більше осіб з різноманітними знаннями та досвідом, які здійснюють координацію дій для виконання спільного завдання;

– когнітивні процеси команди включають навчання, планування, міркування, прийняття рішень, вирішення проблем, запам’ятовування, проектування, оцінку ситуацій;

Рис. 1. Концептуальна модель узагальнення локальних суджень аудитора у процесі формування думки аудитора щодо фінансової звітності

Джерело: розроблено автором.

– теоретичне обґрунтування командного пізнання сприяє поліпшенню розуміння пізнання на індивідуальному рівні;

– формування професійних суджень відбувається на рівні команди;

– набуття членами команди нових знань та досвіду створює умови реалізації та вдосконалення стандартизованих робочих документів виконання завдання з аудиту.

Запропоновану комунікативну модель взаємодії членів команди з виконання завдання в системі командного пізнання побудовано на засадах систематизації та розкриття комплексу елементів, що перебувають у взаємозв'язку, демонструючи сутність процесу виконання завдання з аудиту.

У другому розділі **– «Організаційно-методичні аспекти доказовості професійного судження в аудиті»** – розроблено напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення виконання завдання з аудиту, систематизовано інформаційне забезпечення процесу аудиту, запропоновано методику оцінки доказовості професійного судження в аудиті.

За результатами аналізу наукових джерел встановлено, що наразі відсутні розробки стосовно класифікації прийомів аудиту, а під поняттям «прийом аудиту» розуміється сукупність дій аудитора, спрямованих на отримання аудиторських доказів. Дослідження характеру та особливостей застосування процедур, передбачених положеннями МСА, дозволило обґрунтувати, що вони за своєю суттю і є прийомами аудиту, оскільки охоплюють сукупність спрямованих послідовних дій аудитора з метою отримання аудиторських доказів щодо предмета дослідження. Отже, процедури оцінки ризиків, тести заходів контролю, процедури по суті, включно з тестами деталей та аналітичними процедурами, інспектування, спостереження, інвентаризація, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, запит, аудиторську вибірку доцільно класифікувати як прийоми аудиту, що забезпечить краще розуміння теоретичних засад аудиту та полегшить їх застосування у практиці. Запропонований алгоритм застосування прийомів аудиту у процесі збору аудиторських доказів надає можливість вибору прийому у процесі виконання завдання залежно від цілей, яких планує досягти аудитор, а також твердження, що підлягає дослідженню. Питання обрання конкретного прийому аудиту з погляду доцільності для отримання надійних і достатніх аудиторських доказів, на яких будуть базуватися проміжні висновки аудитора, належить до професійного судження аудитора. Кількість прийомів аудиту повинна забезпечувати його ефективність та якість. Виокремлення ролі прийомів та аудиторських процедур забезпечило підстави для побудови організаційної моделі виконання завдання з аудиту, яка включає, мету, основні елементи методики та організаційні аспекти процесу виконання завдання з аудиту.

У процесі виконання завдань з аудиту аудитор опрацьовує великий масив інформації, яка потребує осмислення та узагальнення. З метою підвищення ефективності збору та рівня якості інформації для цілей формування аудиторських доказів визначено зміст і характер інформації, яка повинна використовуватись аудитором на кожному етапі виконання завдання, уточнено перелік джерел отримання аудиторських доказів і проведено систематизацію інформаційного забезпечення за етапами виконання завдання з аудиту, до яких належать:

узгодження умов завдання та планування виконання завдання, виконання перевірки по сутті, завершення аудиту та підготовка звіту.

Обґрунтування ролі інформаційного забезпечення у процесі виконання завдання з аудиту забезпечило підстави для побудови логічної схема формування думки аудитора у розрізі послідовного аналізу інформаційних потоків на кожному з етапів виконання завдання. Запропонована логічна схема надає можливість визначити рівень інформаційного забезпечення, необхідний ступінь деталізації аудиторських доказів, інформаційні підвалини реалізації процесу обґрунтування думки аудитора, а також виділити основні етапи її формування. Розуміння мети і змісту кожного етапу аудиту забезпечує врахування особливостей інформаційних потоків, встановлення переліку чітких дій, визначення необхідності коригування запланованих аудиторських процедур, виявлення та переоцінку ризиків, підтвердження або спростування попередньо сформованої думки аудитора.

Формуванню думки аудитора передує потреба у переконанні: чи досягнута у процесі аудиту обґрунтована впевненість у тому, що фінансова звітність суб'єкта господарювання в цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. Зазначене переконання базується на результатах перевірки та встановлення, чи були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази та чи є невиправлені викривлення, взяті окремо або в сукупності, суттєвими. З метою підвищення якості оцінки достатності та прийнятності сформованих аудиторських доказів уточнено перелік чинників, які чинять вплив на професійне судження аудитора щодо такої оцінки. Встановлено, що докази за критерієм доречності оцінюються шляхом порівняння отриманих аудиторських доказів із запланованими аудиторськими процедурами та визначеними критеріями оцінки відповідного твердження. Достатність і прийнятність як комплексні критерії аудитор може оцінити перед формуванням аудиторської думки. Запропонована методика оцінки забезпечення доказовості професійного судження в аудиті представлена: 1) алгоритмом оцінки достатності сформованих аудиторських доказів, в основу якого покладено процес формування аудиторських доказів, що надає можливість встановити причинно-наслідкові зв'язки між діями та судженням аудитора щодо встановлення достатності доказів; 2) інформаційно-організаційною моделлю доказовості професійного судження у процесі формування думки аудитора, за якою доцільно ідентифікувати мету завдання, методичне забезпечення, команду з завдання, методику виконання завдання, результати роботи членів команди, професійне судження аудитора щодо достатності та прийнятності сформованих доказів та залежність форми аудиторської думки від їх достатності; 3) форматом внутрішньофірмового стандарту «Оцінка сформованих аудиторських доказів у процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності», який включає робочі документи аудитора, теоретичні, організаційні аспекти й методичні рекомендації оцінки доречності, достатності та прийнятності сформованих аудиторських доказів.

У третьому розділі – **«Удосконалення прикладних аспектів формування доказовості професійного судження в аудиті»** – висвітлено організаційні аспекти формування локальних суджень аудитора та оцінку їх впливу на вибір форми аудиторської думки у процесі виконання завдання з аудиту; ідентифіковано предметну область дослідження тверджень управлінського персоналу в частині

дотримання базових принципів при складанні фінансової звітності за МСФЗ; запропоновано методику реагування аудитора на наслідки дії ризику невиявлення з метою утримання аудиторського ризику на прийнятному рівні.

Сформовані у процесі аудиту судження класифікуються як локальні, що є основою для формування та висловлювання результативного узагальнюючого судження щодо вибору форми аудиторської думки у звіті незалежного аудитора. Уточнений перелік предметів аудиту, стосовно яких аудитор формує локальні судження, спрямований на удосконалення організаційного та методичного забезпечення доказовості локальних суджень аудитора. В основу розроблених схем та алгоритмів покладено організаційні аспекти формування локальних суджень аудитора та механізм оцінки їх впливу на вибір форми думки аудитора щодо відповідності фінансової звітності концептуальній основі фінансового звітування. Це забезпечить формування практичного підходу до формування доказовості професійного судження в частині обґрунтування обраної форми думки аудитором та прискорення переходу аудиторських фірм на якісно новий рівень організації процесу виконання завдань з аудиту, визначених регулятором.

Визначено пріоритетні питання для розгляду предметної області дослідження тверджень управлінського персоналу суб'єкта господарювання в частині дотримання базових принципів складання фінансової звітності за МСФЗ, які впливають на формування думки аудитора, зокрема стосовно: сутності господарських операцій; їх правового обґрунтування та документального забезпечення; порядку відображення у регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності; доречності інформації у частині безперервності діяльності. Запропоновано процедурне забезпечення дослідження, що включає етапи аудиту, зміст процедур, мету та послідовність їх виконання. Розроблена методика дослідження тверджень управлінського персоналу в частині дотримання базових принципів підготовки фінансової звітності за МСФЗ забезпечує підвищення якості планування процесу аудиту для досягнення його цілей.

За результатами дослідження сутності аудиторського ризику встановлено вплив коректності визначення його рівня на формування професійного судження аудитора щодо перевіреної фінансової звітності. Ризик невиявлення як складову аудиторського ризику визнано таким, що справляє найбільш суттєвий вплив на його величину. З метою удосконалення методики реагування аудитора на наслідки дії ризику невиявлення запропоновано трактування його змісту, мету та послідовність виконання процедур його оцінки, визначено фактори, які впливають на величину цього виду ризику та заходи з нейтралізації впливу на ефективність виконання завдання з аудиту. Розроблений алгоритм впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення уможливлює утримання аудиторського ризику на прийнятному рівні (рис. 2).

Ідентифікація факторів, які впливають на величину ризику невиявлення у процесі виконання завдання з аудиту, забезпечує передумови для перегляду попередньої оцінки ризику, реагування аудитора на наслідки їх дій з використанням алгоритму, визначення характеру ризик-компенсуючих аудиторських процедур, що надає можливість знизити, до прийнятного рівня ризик у процесі формування професійного судження аудитора.

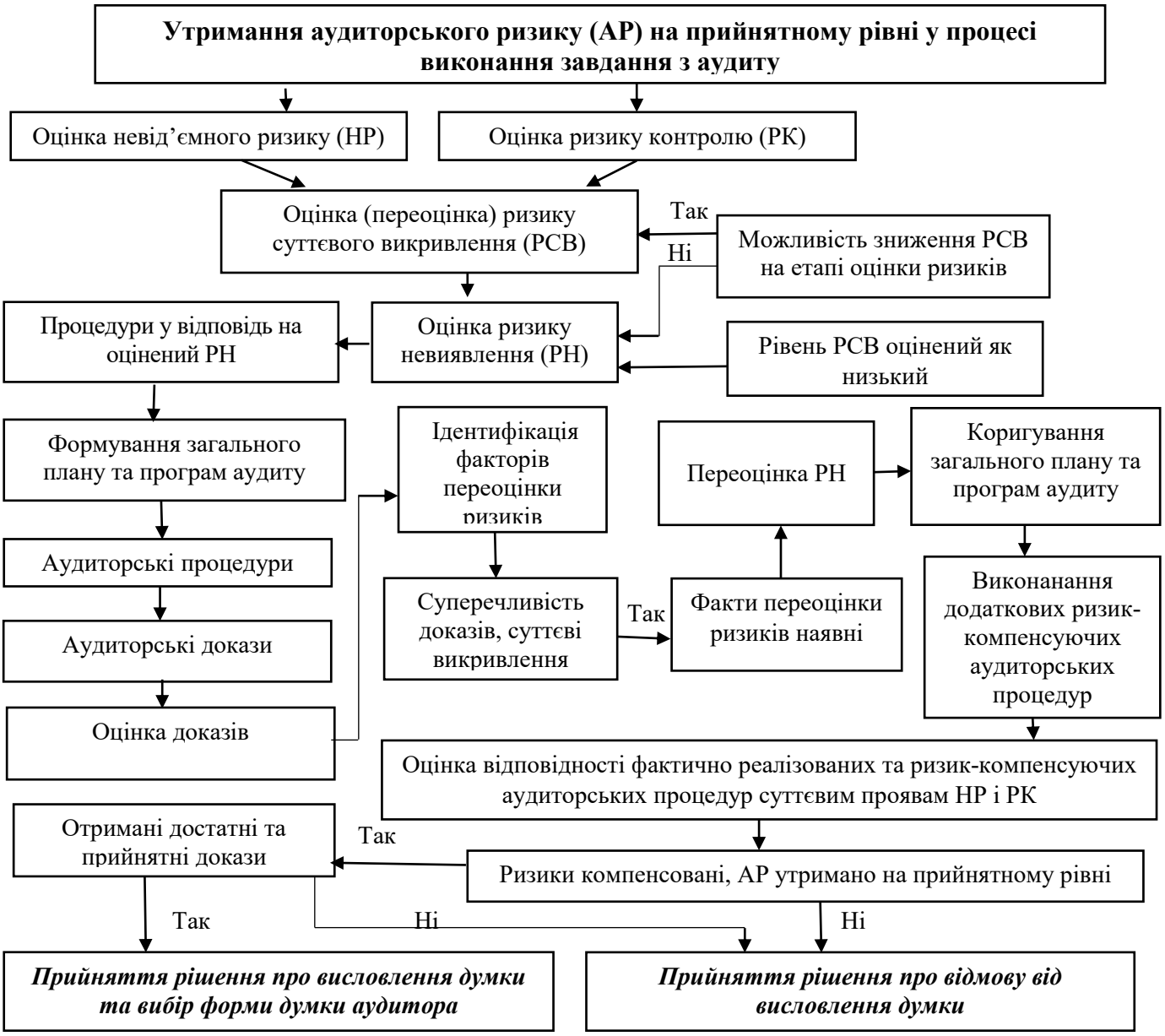

Рис. 2. Алгоритм впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення
Джерело: розроблено автором.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в розробці організаційно-методичних засад та практичних рекомендацій щодо забезпечення доказовості професійного судження в аудиті у частині обґрунтування форми аудиторської думки у звіті незалежного аудитора. Отримані науково-практичні результати дослідження підтверджують досягнення поставленої мети та обґрунтовані висновками, найголовніші з яких такі:

1. Недостатність визначення у законодавчих та нормативних актах, що регулюють аудиторську діяльність, основних понятійних категорій, на яких базується методика аудиту фінансової звітності, зокрема таких, як «аудит», «думка аудитора», «професійне судження аудитора», значно ускладнює застосування теорії

у практиці аудиту, спричиняє ризики висловлення аудитором необґрунтованої думки щодо аудійованої фінансової звітності, а також знижує інформативність звіту незалежного аудитора для його користувачів. З метою поглиблення наукового забезпечення аудиторської практики та зменшення інформаційного ризику користувачів звіту незалежного аудитора запропоновано авторське розширення змістовного наповнення зазначених понять.

2. Метою виконання завдання з аудиту є підвищення рівня довіри певних користувачів до фінансової звітності, яка була об'єктом аудиту. Рівень довіри визначається через висловлення обґрунтованої аудиторської думки у звіті незалежного аудитора, яка є узагальненням сформованих локальних суджень у процесі виконання завдання. З урахуванням критеріїв досягнення обґрунтованої впевненості щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки розроблено концептуальну модель узагальнення локальних суджень у процесі виконання завдання з метою формування думки аудитора щодо фінансової звітності. Ключовими елементами моделі є: визначення концепції; мета, яка передбачає орієнтацію на користувачів фінансової звітності; методичне забезпечення процесу виконання завдання з аудиту; практичне забезпечення, висновки аудитора щодо суттєвих аспектів фінансової звітності; формування думки аудитора.

3. Удосконалення професійних компетенцій є одним із видів діяльності аудитора як науковця, який постійно обробляє інформацію, отриману з різних джерел, для того, щоб потім перетворювати її у знання. Дослідження еволюції пізнання та процесу отримання знань дозволили встановити взаємозв'язок між розвитком наукового пізнання та пізнанням у процесі виконання завдання з аудиту. Визначено критерії оцінки істинності отриманих знань та доцільність застосування цих критеріїв у процесі формування аудиторських доказів. Обґрунтовано, що саме результатами наукового пізнання визначається його роль у процесі виконання завдання з аудиту, яка полягає у підвищенні професійних компетенцій та формуванні професійного судження аудитора.

4. Концептуальна основа якості аудиту передбачає, що останню може забезпечити лише команда із завдання, яка володіє професійними здібностями та компетенціями. Встановлення взаємозв'язку між теорією, практикою та особистими когнітивними здібностями аудитора у процесі формування професійного судження, визначення основних характеристик командного пізнання та доцільності його застосування у процесі виконання завдання з аудиту забезпечили передумови удосконалення комунікативної моделі взаємодії членів команди із завдання. Запропонована комунікативна модель відрізняється від існуючих домінуючим аспектом – спрямованістю на формування обґрунтованої думки аудитора щодо фінансової звітності та удосконалення стандартизованих робочих документів аудитора.

5. Відсутність у законодавчих та нормативних актах, які регулюють аудиторську діяльність в Україні, завершених правових механізмів організації процесу аудиту спричиняє ризик вибору аудитором неефективної методики виконання завдання. Із метою усунення зазначеного недоліку в досліджені розроблено авторський підхід до організації процесу виконання завдання з аудиту

шляхом запропонованої класифікації прийомів аудиту та алгоритму їх застосування у процесі збору аудиторських доказів. Виокремлення ролі прийомів та аудиторських процедур у процесі виконання завдання забезпечило підстави для побудови організаційної моделі виконання завдання з аудиту, яка включає мету, основні елементи методики та організаційні аспекти виконання завдання з аудиту.

6. Інформація в аудиті – це інформація, яку використовує аудитор для отримання аудиторських доказів. Для підвищення ефективності збору та рівня якості опрацювання інформації з метою формування аудиторських доказів уточнено перелік джерел їх отримання, проведено систематизацію інформаційного забезпечення з урахуванням етапів виконання завдання: узгодження умов завдання та планування виконання завдання; виконання перевірки по сутті; завершення аудиту та підготовка звіту. Запропоновано логічну схему формування думки аудитора в розрізі послідовного аналізу інформаційних потоків на кожному з зазначених етапів.

7. Із метою комплексного підходу до оцінки інформаційного забезпечення в аудиті у дисертації сформовано перелік умов, дотримання яких уможливлює формування доказовості професійного судження аудитора, та запропоновано методику такого оцінювання, яка представлена: алгоритмом оцінки достатності сформованих аудиторських доказів; інформаційно-організаційною моделлю доказовості професійного судження у процесі формування думки аудитора та форматом внутрішньофірмового стандарту «Оцінка сформованих аудиторських доказів у процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності», який включає робочі документи аудитора, теоретичні, організаційні аспекти і методичні рекомендації з оцінки доречності, достатності та прийнятності сформованих аудиторських доказів у процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності.

8. З метою удосконалення організаційного забезпечення доказовості професійного судження в аудиті встановлено взаємозв’язок між цілями, діями та судженнями аудитора на етапах узгодження умов із завдання, планування аудиту, виконання перевірки по сутті, завершення аудиту та підготовка звіту, уточнено предмети дослідження, які потребують формування локальних суджень аудитора. Для забезпечення доказовості професійного судження в частині обґрунтування сформульованої думки у звіті незалежного аудитора розроблено схеми та алгоритми оцінки впливу окремих локальних суджень на вибір форми думки аудитора у процесі виконання завдання з аудиту.

9. Одним із завдань аудитора є отримати обґрунтовану впевненість в тому, що фінансова звітність, яка підготовлена управлінським персоналом, відповідає принципам та якісним характеристикам, що виставляються до такої звітності застосовною концептуальною основою. З метою формування процедурного забезпечення доказовості професійного судження аудитора у частині дотримання управлінським персоналом базових принципів та якісних характеристик при складанні фінансової звітності за МСФЗ визначено предметні області дослідження тверджень управлінського персоналу у частині дотримання базових принципів обліку за методом нарахування та безперервності діяльності. Визначені предметні області охоплюють питання, які впливають на формування думки аудитора, зокрема: сутність господарських операцій; їх правове підґрунтя та документальне

забезпечення; відображення в облікових регістрах та фінансовій звітності; суттєві питання, що привертають увагу аудитора при дослідженні господарського факта.

10. Аудиторський ризик являє собою одну з найскладніших категорій аудиту, коректність визначення якого, в аудиторській практиці, встановлює можливість формування професійного судження аудитора про достовірність перевіреної фінансової звітності. Ризик невиявлення як складова аудиторського ризику визнано таким, що справляє найсуттєвіший вплив на величину останнього. З метою, удосконалення методики реагування аудитора на наслідки дії ризику невиявлення визначено зміст процедур його оцінки, їх характер, мету та послідовність виконання, запропоновано алгоритм впливу аудитора на наслідки дії такого ризику, розглянуто перелік факторів, які впливають на його величину та заходи нейтралізації цього впливу.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:

1. Korinko M. D., Manko N. F. The Cumulative Effect of the Local Auditor's Judgments. // Бізнес Інформ. 2018. № 9. С. 140–148. (Ulrichsweb Global Serials Directory; Research Papers in Economics; РИНЦ; Index Copernicus; Directory of Open Acess Journals; CiteFactor; Academic Journals Database; Research Bible; Соціонет; Open Academic Journals Index; GetInfo; BASE; OpenAIRE; SUNCAT Union Catalogue; COPAC Union Catalogue; J-Gate; Open Access Library; Scientific Indexing Services; Advanced Science Index; Академия Google; InfoBase Index; WorldCat). (0,61 друк. арк. Особисто автору належить 0,37 друк. арк. Розглянуто концептуальні основи формування професійного судження в аудиті. Висвітлено процес формування локальних суджень аудитора, їх узагальнення з метою виказування результативного судження – думки аудитора у звіті незалежного аудитора).

2. Манько Н. Ф. Інформаційне забезпечення проміжних висновків аудитора у процесі виконання завдання з аудиту // Інтелект XXI. 2018. № 5. С. 131–137. (Index Copernicus). (0,63 друк. арк.).

3. Манько Н. Ф. Методика реагування аудитора на наслідки дії ризику невиявлення. // Інтернаука. Економічні науки. 2019. № 6 (26). С. 7–14. URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-6-5040 (ResearchBib, Ulrichsweb global Serials Directory; Google Scholar, Bielefeld Academic Search Engine (BASE); Electronic Journals Library; Open J-Gate; Academic keys). (0,58 друк. арк.).

4. Манько Н. Ф. Процедурне забезпечення доказовості професійного судження в контексті дотримання якісних характеристик фінансової звітності // Облік і фінанси. 2019. № 2 (84). С. 134–143. (RePEc, Index Copernicus, РИНЦ, CrossRef, EBSCOhost, ProQuest, J-Gate, Ulrich's Periodicals Directory, MIAR, Research Bible, Google Schoolar). (0,79 друк. арк.).

5. Манько Н. Ф Професійне судження аудитора як результат пізнання. // Інтернаука. Економічні науки. 2019. № 8 (28). С. 23–32. URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-8-5148 (ResearchBib, Ulrichsweb global Serials Directory; Google Scholar, Bielefeld Academic Search Engine (BASE); Electronic Journals Library; Open J-Gate; Academic keys). (0,54 друк. арк.).

Статті в зарубіжних виданнях, зареєстрованих у міжнародних наукометричних базах:

6. Манько Н. Ф. Критерії оцінки доказовості аудиторського судження. Traektoriâ Nauki. 2018. Т. 4, № 12. С. 1021–1030. (0,56 друк. арк.). URL: https://pathofscience.org/index.php/ps/article/view/579/590

Статті в наукових фахових виданнях України:

7. Манько Н. Ф. Розуміння бізнесу клієнта в практиці аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту.* 2018. № 3. С. 54–62. (0,51 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях:

8. Манько Н. Ф. Проблемні аспекти розвитку аудиту в Україні // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: зб. тез доп. XV Всеукр. наук. конф. (24 березня 2016 р., м. Київ). Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. С. 183–187. (0,20 друк. арк.).

9. Манько Н. Ф. Доказовість аудиторського судження // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: зб. тез доп. XIV Всеукр. наук. конф. (25 березня 2016 р., м. Київ). Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2016. С. 118–120. (0,12 друк. арк.).

10. Манько Н. Ф. Загроза незалежності аудиторського судження при виконанні завдань з надання впевненості // Стратегія розвитку в умовах глобалізації економічних відносин: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (31 березня – 01 квітня 2016 р., м. Київ) / відп. ред. А. Мазаракі. Київ: КНТЕУ, 2016. С. 39–41. (0,16 друк. арк.).

11.Манько Н. Ф. Тенденції наукової думки щодо професійного судження аудитора // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: мат. IV Міжнар. наук.-практ. конф. (16 травня 2016 р., м. Одеса). Херсон: Грінь Д. С., 2016. С. 371–372. (0,16 друк. арк.).

12. Манько Н. Ф. Професійне судження аудитора в контексті МСА // Стратегія розвитку України: Економічний та гуманітарний виміри: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 17 жовтня 2016 р.). Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2016. С. 165–167. (0,13 друк. арк.).

13. Манько Н. Ф. Модель застосування професійного судження аудитором // Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: зб. мат. II Всеукр. наук.-практ. конф. молод. учених (8 грудня 2016 р., м. Вінниця). Вінниця: ПП «Едельвейс і К», 2016. С. 199–202. (0,10 друк. арк.).

14. Манько Н. Ф. Знання бізнесу клієнта як обов'язкова умова забезпечення якості аудиту // Бізнес-аналітика в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю: зб. мат. IV Міжнар. наук.-практ. конф. (16 березня 2017 р., м. Київ). Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2016. С. 103–105. (0,13 друк. арк.).

15. Манько Н. Ф. Узгодження умов завдання з аудиту // Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку: зб. мат. II Всеукр. наук.-практ. конф. (20–21 квітня 2017 р., м. Вінниця). Вінниця: ПП « Едельвейс і К», 2017. С. 46–48. (0,13 друк. арк.).

16. Манько Н. Ф. Сутність поняття «думка аудитора» та проблеми її формування // Імплементація інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку

сучасного бізнесу: тези доп. Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (22 березня 2018 р., м. Харків,). Харків: Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2018. С. 358–359. (0,12 друк. арк.).
17. Манько Н. Ф. Пізнання, як вид діяльності // Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти: мат. V Міжнар. наук.-практ. конф. (17 жовтня 2018 р., м. Київ). Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2018. С. 407–409. (0,12 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Манько Н. Ф. Доказовість професійного судження аудитора: теорія та практика. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2020.

Дисертаційна робота спрямована на вирішення наукової завдання розробки організаційно-методичних засад та практичних рекомендацій щодо забезпечення доказовості професійного судження в аудиті з метою обґрунтування форми аудиторської думки у звіті незалежного аудитора. У дослідженні визначено роль наукового пізнання і значення практики у розвитку професійних компетенцій аудитора та формуванні його професійного судження. Сформовано основні характеристики командного пізнання і встановлено доцільність його застосування у процесі виконання завдання з аудиту. Запропоновано напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення формування професійного судження в аудиті та розроблено методику оцінки його доказовості. Систематизовано джерела отримання аудиторських доказів. Розроблено пропозиції з удосконалення організаційних аспектів формування локальних суджень аудитора та сформовано концептуальну модель їх узагальнення у процесі аудиту. Запропоновано комплексний підхід до дослідження тверджень управлінського персоналу у частині дотримання базових принципів підготовки фінансової звітності за МСФЗ та методику оцінки впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення з метою зменшення ризику у процесі формування думки аудитора щодо фінансової звітності.

Ключові слова: професійне судження аудитора, достатність доказів, фінансова звітність, думка аудитора, методика аудиту, прийоми аудиту, аудиторські процедури, наукове пізнання, аудиторський ризик, ризик невиявлення.

АННОТАЦИЯ

Манько Н. Ф. Доказательность профессионального суждения аудитора: теория и практика. Квалификационный научный труд на правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности)». – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2020.

Диссертация посвящена комплексной разработке организационно-методических основ и практических рекомендаций по совершенствованию

обеспечения доказательности профессионального суждения в аудите с целью обоснования аудиторского мнения, высказанного в отчете независимого аудитора.

В работе расширено содержательное наполнение основных понятийных категорий «аудит», «мнение аудитора», «профессиональное суждение аудитора», «достаточность доказательств». Установлено, что доказательность профессионального суждения относительно высказанного мнения в отчете аудитора требует комплексного подхода к применению профессионального суждения как к системе взаимосвязанных между собой локальных суждений аудитора относительно принятых решений и предметов аудита. С учетом критериев обоснования уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие мошенничества или ошибки, сформирована концептуальная модель обобщения локальных суждений аудитора.

Установлена взаимосвязь между развитием научного познания и познанием в процессе выполнения задания по аудиту, определены критерии оценки истинности полученных знаний и целесообразность применения критериев такой оценки в процессе формирования аудиторских доказательств. Обоснованы роль научного познания и практики в развитии профессиональных компетенций аудитора и формировании его профессионального суждения. Сформированы основные характеристики командного познания и установлена целесообразность его применения в процессе выполнения задания по аудиту. Разработана коммуникативная модель взаимодействия членов команды в процессе выполнения задания по аудиту.

Исследование характера и особенностей применения аудиторских процедур, предусмотренных Международными стандартами аудита, дало возможность обосновать, что они по своей сути являются приемами аудита, поскольку охватывают совокупность направленных последовательных действий аудитора с целью получения аудиторских доказательств относительно предмета аудита. Предложены классификация приёмов аудита и алгоритм их применения в процессе сбора аудиторских доказательств, разработана организационная модель выполнения задания по аудиту.

Для повышения эффективности сбора и качества обработки информации расширен перечень источников получения аудиторских доказательств и проведена их систематизация. Исследована роль информационного обеспечения в процессе выполнения задания и разработана логическая схема формирования мнения аудитора в разрезе последовательного анализа информационных потоков на каждом этапе выполнения задания. Предложена методика оценки доказательности профессионального суждения аудитора, которая представлена алгоритмом оценки достаточности полученных аудиторских доказательств, информационно-организационной моделью доказательности профессионального суждения в процессе формирования мнения и форматом внутрифирменного стандарта «Оценка полученных аудиторских доказательств в процессе выполнения задания по аудиту».

Установлена взаимосвязь между целями, действиями и суждениями аудитора в процессе выполнения задания, сформулированы рекомендации по совершенствованию организационных аспектов формирования локальных суждений. Предложена последовательность формирования мнения аудитора

относительно аудируемого объекта. Разработаны схемы и алгоритмы оценки влияния отдельных локальных суждений на выбор формы аудиторского мнения.

Определена предметная область исследования утверждений руководства в части соблюдения базовых принципов подготовки финансовой отчетности по МСФО и предложено процедурное обеспечение исследования.

Разработана методика оценки риска необнаружения и алгоритм влияния аудитора на последствия его действия, исследованы факторы, которые воздействуют на величину риска и предложены мероприятия по нейтрализации такого влияния.

Ключевые слова: профессиональное суждение аудитора, достаточность доказательств, финансовая отчетность, мнение аудитора, методика аудита, приемы аудита, аудиторские процедуры, научное познание, аудиторский риск, риск необнаружения.

SUMMARY

N. F. Manko. Evidentialness of the auditor's judgment: theory and practice. – Published in manuscript form.

Dissertation for the degree of Candidate of Economic Sciences in specialty 08.00.09 "Accounting, analysis and audit (by types of economic activity)". – National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, 2020.

The dissertation is devoted to solving the scientific problem of the development of organizational and methodological foundations and practical recommendations for providing the evidentialness of professional judgment in audit in order to justify the form of audit opinion in the independent auditor's report. The research determined the role of scientific cognition and the importance of practice in the development of the auditor's professional competencies and the formation of his professional judgment. The basic characteristics of team cognition are formed and the expediency of its application in the process of audit task performing is established. The improvement directions of the organizational and methodological support for the formation of professional judgment in audit are offered and the assessment methodology of its evidences is developed. The sources of audit evidences are systematized. The improvement propositions of the organizational aspects of the local auditor's judgment formation are developed and conceptual model of their generalization in the audit process is formed. The complex approach to researching of management's assertions regarding the compliance of IFRS financial reporting basic principles and the methodology of the auditor's influence assessing of the detection risk action consequences in order to reduce the risk during the process of forming auditor's opinion about financial statements.

Key words: professional auditor's judgment, sufficiency of evidences, financial reporting, auditor's opinion, audit methods, audit techniques, audit procedures, scientific cognition, audit risk, detection risk.