

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

### ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ АУДИТОРА В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ ©

**О.В. ТОМЧУК,**  
кандидат економічних наук, доцент,  
декан факультету обліку та аудиту,

**В.Ю. ФАБІЯНСЬКА,**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту  
та державного контролю,  
Вінницький національний  
аграрний університет  
(м. Вінниця)

*У статті розглянуто стан реформування аудиторської діяльності в Україні, що пов'язаний з євроінтеграційними процесами, метою яких є наближення українського законодавства з питань бухгалтерського обліку та аудиту до законодавства ЄС, та входження національної економіки до світового економічного простору. Досліджено поняття професійного судження аудитора та його застосування залежно від стадій аудиторського процесу в контексті Міжнародних стандартів аудиту. В результаті проведених досліджень сформульоване власне визначення поняття “професійне судження аудитора”, яке розглядається авторами з точки зору застосування професійних компетентнісних характеристик під час планування, отримання та оцінки достатніх і прийнятних аудиторських доказів, а також під час обґрунтування незалежної аудиторської думки. У статті визначено, що обґрунтованість професійного судження аудитора є його якісною та кількісною характеристикою. В результаті проведених досліджень розроблено концептуальну модель формування обґрунтованого професійного судження аудитора.*

**Ключові слова:** професійне судження аудитора, міжнародні стандарти аудиту, обґрунтованість професійного судження аудитора, професійна компетентність аудитора.

**Рис. 1. Табл. 2. Літ. 15.**

**Постановка проблеми.** Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Тому характерною рисою професії незалежного аудитора, що визначає її цінність та унікальність для суспільства, є прийняття відповідальності перед громадськістю за достовірність та відповідність законодавству перевіреної ним фінансової звітності суб'єкта господарювання. Зацікавлена громадськість стосовно підприємства включає зовнішніх та внутрішніх користувачів фінансової інформації суб'єкта господарювання, до яких можна віднести: постачальників, клієнтів, кредиторів, органи державного управління та контролю, роботодавців, існуючих та потенційних інвесторів, ділові та фінансові

© О.В. ТОМЧУК, В.Ю. ФАБІЯНСЬКА, 2018

кола, власників, управлінський персонал, працівників підприємства, а також інших осіб, що покладаються на об'єктивність, чесність та професійне судження незалежних аудиторів з метою гарантії прийняття ефективних управлінських рішень на підставі аналізу фінансової звітності.

Зважаючи на необхідність та цінність аудиторської діяльності для існування та подальшого розвитку економіки як окремої країни, так і в глобальному масштабі, вважаємо за необхідне дослідити поняття професійного судження в аудиторській практиці, що є основоположним для формування незалежної аудиторської думки, особливо в контексті змін, які відбуваються в частині Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА).

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Огляд економічних джерел дає змогу стверджувати, що ґрунтовні дослідження щодо розвитку аудиту в Україні здійснювалися такими вітчизняними вченими: М. Білухою, М. Бондарем, Ф. Бутинцем, Л. Гуцаленко, В. Жуком, В. Гетьман, Г. Давидовим, Н. Дорош, В. Завгороднім, О. Петрик, В. Рудницьким, І. Пилипенком, В. Савченко, Б. Усачем та іншими.

Питанням професійного судження в аудиті присвячені наукові праці видатних вчених-економістів: С. Лозовицького [1], Н. Манько [2], І. Пожарицької [3], Н. Проскуріної [4] та інших.

Томчук О.В. та Здирко Н.Г., окресливши у своїй науковій роботі проблемні аспекти розвитку аудиторської діяльності в Україні, пропонують окремі шляхи їх подолання, а саме: розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги шляхом вивчення міжнародного досвіду з цього питання; підвищення престижу аудиторської професії; розробка внутрішньо-фірмових методик аудиту, робочої документації; розробка типових методик аудиту; усунення розбіжностей і невідповідностей в законодавчій базі [5].

Лозовицький С.П. вважає, що професійне судження бухгалтера по-різному впливає на формування фінансового результату, податкових платежів, визначення розміру капіталу власника та на інші показники діяльності підприємства. Зокрема науковець наголошує, що керівництво підприємства в особі головного бухгалтера застосовує професійне судження, визначаючи його облікову політику, обираючи форму ведення бухгалтерського обліку [1, с. 230].

Пожарицька І.М. висловила власне бачення сутності професійного судження аудитора, як процесу застосування професійних компетентнісних характеристик при визначенні завдань з аудиту в умовах невизначеності для формулювання думки щодо професійних питань [3, с. 455].

Манько Н., спираючись на значний практичний досвід роботи сертифікованим аудитором та директором аудиторської фірми, а також будучи уповноваженим представником Аудиторської палати України (далі – АПУ) у Вінницькій області, виокремлює формування особистого професійного судження аудитора, як одну із важливих особливостей аудиту. Це дає їй змогу стверджувати, що якість аудиту, в першу чергу, залежить від максимальної обґрунтованості судження аудитора, яке знаходиться в безпосередній залежності від професійної компетенції аудитора, професійного скептицизму та контекстних умов завдання [2].

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є виокремлення етапів формування аудиторського судження у процесі аудиторської перевірки, з'ясування наукової сутності поняття “обґрунтованість аудиторського судження”. Важливою ціллю, що має бути досягнута в процесі написання статті, є також дослідження факторів, що впливають на таку ознаку аудиторського судження, як обґрунтованість.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Є усі підстави стверджувати, що аудиторська діяльність в Україні знаходиться в стані реформування, що пов'язано із євроінтеграційними процесами, які відбуваються в Україні у зв'язку із підписанням у 2014 році Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом (а саме, положень глави 13 розділу V “Економічне і галузеве співробітництво”). У результаті підписання даного документу, Україна зобов'язалася поступово наблизити своє законодавство з питань бухгалтерського обліку та аудиту до законодавства ЄС, зокрема шляхом впровадження в національне законодавство до 01.11.2017 р. вимог Директиви № 2006/43/ЄС (зі змінами).

Рішенням від 26.05.2016 р. № 325/8, з метою адаптації механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до сучасних вимог, визначених законодавством Європейського Союзу, АПУ прийняла та затвердила Концепцію діяльності Аудиторської палати України на 2016-2017 роки [6], а також ухвалила доручення щодо її реалізації, визначивши стратегічні напрями, цілі та конкретні завдання діяльності АПУ. Їх виконання дозволить створити сприятливі умови для переходу від діючої системи регулювання аудиторської діяльності в Україні до нової системи регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Реалізуючи визначені Концепцією цілі, АПУ упродовж 2016 року здійснювала свою діяльність, зокрема, за такими напрямками: щодо змін у сферах регулювання аудиторської діяльності (таких, як порядок сертифікації осіб, що мають намір стати аудиторами, порядок удосконалення професійних знань аудиторів, порядок організації контролю якості аудиторських послуг та здійснення дисциплінарних проваджень); щодо забезпечення прозорості діяльності АПУ, зокрема через відкритість АПУ перед суспільством та ін. [7].

Упродовж 2016 року представники АПУ працювали у складі робочої групи з питань підтримки реформи у сфері аудиторської діяльності в Україні в частині доопрацювання та остаточного узгодження проекту Закону “Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності” № 6016 [8], розробленого Міністерством фінансів України (ініціатива Світового банку в Україні підтримана Головою Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики Южаніною Н.П.). У складі робочої групи також працювали народні депутати України, представники державних органів та аудиторської бізнес-спільноти, представники Світового банку та Практикуючого співтовариства в області бухгалтерського обліку та аудиту “Зміцнення аудиту і звітності в країнах Східного партнерства ЄС (STAREP)”, учасницею якого є Україна [7].

Метою доопрацювання аудиторського проекту був пошук компромісного варіанту, який би влаштував і аудиторів, і суспільство, і державу. Одним із найважливіших нововведень законопроекту є створення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що є обов'язковою вимогою Директиви № 2006/43/ЄС (зі змінами) про обов'язковий аудит. Орган суспільного нагляду за

аудиторською діяльністю повинен нести кінцеву відповідальність та нагляд за атестацією аудиторів, їх безперервним навчанням, реєстрацією, прийняттям стандартів, системою забезпечення якості.

Проектом Закону “Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності” № 6016 висуваються більш жорсткі вимоги до суб’єктів аудиторської діяльності, які матимуть право проводити обов’язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, а це, відповідно до Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо удосконалення деяких положень” від 05.10.2017 р. № 2164-ХІІІ), – публічні акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди та підприємства, які належать до великих підприємств, в яких сукупна вартість активів – понад 20 млн євро; чистий дохід – понад 40 млн євро, середня кількість працівників – 250 осіб [9].

Однією із основних цілей, яка має бути досягнута в результаті прийняття аудиторського проекту, є збільшення ринку аудиторських послуг унаслідок розширення сфери обов’язкового аудиту, що відбувається також і через прийняття Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо удосконалення деяких положень” від 05.10.2017 р. № 2164-ХІІІ.

Як зазначила Южаніна Н., кількість підприємств, які підлягатимуть обов’язковому аудиту відповідно до вимог зазначених вище законодавчих документів – близько 17 тис., з яких приблизно 3 тис. – підприємства суспільного інтересу. Відповідно до звітних даних аудиторів та аудиторських фірм, у 2016 році обов’язковий аудит було проведено лише у 6 тис. суб’єктів господарювання, тобто у перспективі очікується зростання ринку обов’язкового аудиту майже у три рази [10].

Незалежний аудит, як форма фінансового контролю, визначається низкою особливостей, які виділяють його з-поміж інших його форм. До таких особливостей належать незалежність (незалежність думки та поведінки аудитора), підприємницький характер аудиторської діяльності, відповідальність перед суспільством (зовнішніми та внутрішніми користувачами фінансової звітності) за результат перевірки (висловлену аудиторську думку), а також застосування професійного судження аудитора у процесі перевірки.

Відповідно до МСА, незалежність (Independence) включає [11]:

1) незалежність мислення – спрямованість мислення, що дає змогу висловити думку без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти чесно і проявляти об’єктивність та професійний скептицизм [11];

2) незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива і поінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, у тому числі щодо вжитих застережних заходів, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об’єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена команди з надання впевненості були поставлені під загрозу [11].

Отже, якість аудиту залежить від таких складових як: дотримання аудитором принципу незалежності та формування переконливого і аргументованого судження аудитора, що значною мірою залежить від знань навичок та фаховості аудитора.

В МСА 2015 року видання зазначено, що характер міжнародних стандартів вимагає від професійного бухгалтера використання професійного судження під час їх застосування [11].

Проскуріна Н.М., досліджуючи професійне судження аудитора, дійшла висновку, що визначальну, майже концептуальну роль у тлумаченні даного терміну відіграє МСА 200 “Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту” [4].

Чи не найбільш ґрунтовне дослідження сутності професійного судження аудитора здійснила Пожарицька І.М., в тому числі розглянула положення МСА 200 “Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту” (таблиця 1).

Таблиця 1

**Положення Міжнародного стандарту аудиту 200, що регулюють питання професійного судження**

Назва стандарту	Пункти МСА	Зміст
Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту	МСА 200 п. 16	Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності
	МСА 200 А23	Професійне судження є суттєвим для належного проведення аудиту. Наведені приклади рішень, стосовно яких необхідне судження аудитора
	МСА 200 А24	Професійне судження аудитора повинне бути компетентним на засадах професійної підготовки, знаннях та досвіду
	МСА 200 А25	Здійснення професійного судження ґрунтується на фактах та обставинах у конкретному випадку. Консультування допомагають здійснювати компетентні й достатні судження
	МСА 200 А26	Професійне судження можна оцінити з огляду на факти та обставини завдання аудиту, чи не суперечить воно їм
	МСА 200 А27	Професійне судження потрібно здійснювати протягом усього аудиту. Його також потрібно належно документувати. Не слід використовувати професійне судження як обґрунтування обставин, які не підтверджуються достатніми та прийнятними аудиторськими доказами

Джерело: [3]

Професійне судження (Professional judgment) – це застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту [11].

Професійний скептицизм (Professional skepticism) – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку доказів [11].

МСА вимагають, щоб аудитор здійснював професійне судження та зберігав професійний скептицизм протягом планування і виконання аудиту, зокрема:

1) ідентифікував і оцінював ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, виходячи з розуміння суб’єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб’єкта господарювання;

2) отримував достатні та прийнятні аудиторські докази щодо існування суттєвих викривлень, розробляючи та виконуючи відповідні дії у відповідь на оцінені ризики;

3) формулював думку про фінансову звітність, виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів [11].

Професійне судження є суттєвим для належного проведення аудиту. Причина полягає в тому, що тлумачення відповідних етичних вимог і МСА, а також достатні рішення, потрібні у процесі всього аудиту, неможливо здійснити, не застосовуючи відповідні знання та досвід до фактів і обставин [11].

Професійне судження потрібне стосовно рішень про:

- суттєвість та аудиторський ризик;
- характер, час і обсяг аудиторських процедур, які використовуються для відповідності вимогам МСА та збирання аудиторських доказів;
- оцінку того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази та чи потрібно зробити більше для досягнення цілей МСА, тобто загальних цілей аудитора;
- оцінку суджень управлінського персоналу під час застосування концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання;
- формулювання висновків, які ґрунтуються на отриманих аудиторських доказах [11].

Отже, можна стверджувати, що відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, аудитор зобов'язаний застосовувати власне професійне судження на кожному етапі перевірки, починаючи із вибору об'єкта, та закінчуючи висловленням незалежної думки у вигляді аудиторського звіту [11].

Тому вважаємо, що об'єктом аудиторського судження є прийняття рішень протягом усього процесу аудиторської перевірки, тобто починаючи з вибору об'єкта аудиту до складання підсумкового аудиторського звіту, але найважливішим його предметом є вибір типу аудиторської думки, оскільки це і є головною метою незалежного аудиту (табл. 2).

Таблиця 2

**Професійне судження аудитора та його застосування залежно від стадії аудиторського процесу в контексті Міжнародних стандартів аудиту**

Стадії аудиту	Предмет аудиторського судження	Застосування аудиторського судження в контексті Міжнародних стандартів аудиту
1	2	3
Початково-організаційна стадія	Визначення об'єкта аудиту, що включає: - попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта; - оцінку стану внутрішнього контролю на підприємстві; - отримання розуміння відповідальності управлінського персоналу за складання фінансової звітності; - можливість дотримання аудитором етичних	Умова прийняття завдання з надання впевненості полягає в тому, що критерії, наведені у визначенні завдання з надання впевненості, є прийнятними та доступними для визначених користувачів. Критерії – це контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно. Належні критерії уможливають обґрунтування послідовної оцінки чи визначення предмета перевірки у контексті <b>професійного судження</b> . Для цілей МСА застосована концептуальна основа

Продовження табл. 1

1	2	3
	принципів у процесі перевірки	фінансового звітування надає критерії, які використовує аудитор для аудиту фінансової звітності, включаючи, якщо це доречно, її достовірне подання
	Оцінка загального аудиторського ризику, яку можна здійснити на основі: <ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення рівня властивого ризику;</li> <li>- оцінки ефективності системи внутрішнього контролю підприємства та оцінки ризику внутрішнього контролю;</li> <li>- визначення ризику невиявлення</li> </ul>	Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Оцінка ризиків ґрунтується на аудиторських процедурах для отримання інформації, необхідної для цієї мети, та доказах, отриманих протягом усього аудиту. Оцінка ризиків є питанням <b>професійного судження</b> , а не питанням, що піддається точній оцінці
	Встановлення рівня суттєвості аудиторської перевірки	Концепція суттєвості застосовується аудитором під час як планування, так і виконання аудиту, а також під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на аудит і впливу невивірених викривлень (якщо такі є) на фінансову звітність. Взагалі викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально або в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. <b>Судження про суттєвість</b> здійснюються з огляду на супутні обставини; на них впливає розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а також величина або характер викривлення чи їх поєднання. В аудиторській думці йдеться про фінансову звітність у цілому, тому аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, які не є суттєвими для фінансової звітності у цілому
	Планування аудиторських процедур	Аудитор повинен застосовувати <b>професійне судження</b> під час планування та виконання аудиту фінансової звітності
Дослідна стадія	Отримання належних і достатніх аудиторських доказів та їх оцінка	Чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня і надання можливості аудитору дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується думка аудитора, є питанням <b>професійного судження</b>
	Складання проміжних аудиторських висновків	МСА вимагають, щоб аудитор здійснював <b>професійне судження</b> та зберігав професійний скептицизм протягом планування та виконання аудиту, зокрема:

Продовження табл. 1

1	2	3
Стадія узагальнення та реалізації результатів аудиту		<ul style="list-style-type: none"> <li>- отримував достатні та прийнятні аудиторські докази щодо існування суттєвих викривлень, розробляючи та виконуючи відповідні дії у відповідь на оцінені ризики;</li> <li>- формулював думку про фінансову звітність, виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів</li> </ul>
	Визначення аудиторської думки типу	<p><b>Професійне судження</b> потрібне стосовно рішень про формулювання висновків, які ґрунтуються на отриманих аудиторських доказах</p>

*Джерело: розроблено авторами на основі [11]*

Отже, як унаочнює таблиця 2, аудитор, відповідно до МСА, зобов'язаний застосовувати професійне судження на кожному етапі аудиту, що є необхідною умовою висловлення незалежної та обґрунтованої аудиторської думки, а також забезпечення високої якості аудиторських послуг [11].

Важливою характеристикою професійного судження аудитора є його обґрунтованість, адже будь-який висновок аудитора, зроблений як на проміжному етапі, так і на етапі узагальнення результатів аудиту, є результатом застосування сукупності навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики щодо формування типу аудиторської думки.

Український тлумачний словник визначає поняття “обґрунтованість” як доказовість, наявність вагомих аргументів, що підтверджують що-небудь; аргументованість [12].

Вважаємо, що обґрунтованість аудиторського судження досягається шляхом отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, одержаних завдяки застосуванню аудиторських процедур, визначених аудитором під час планування перевірки. Тому обґрунтованість, як характеристику аудиторського судження, можна розглядати з двох позицій: якісної (досягається завдяки отриманню аудитором прийнятних аудиторських доказів) та кількісної (досягається завдяки отриманню аудитором достатньої кількості аудиторських доказів).

Характерна ознака професійного судження, яке очікується від аудитора, полягає в тому, що його здійснює аудитор, професійна підготовка, знання та досвід якого сприяли формуванню компетентності, потрібної для одержання обґрунтованих суджень [11].

Компетентність можна визначити як здобуту у процесі навчального процесу та / або виконання певної трудової діяльності комплексну здатність особистості, яка об'єднує сукупність знань, досвіду, життєвих цінностей, які можуть повноцінно реалізовуватися у практичній діяльності.

Вимоги до аудиторської професії в частині формування компетентності аудитора, як експерта з питань бухгалтерського обліку та аудиту, а також підтримання її на належному рівні, зазначені в Законі України “Про аудиторську діяльність” [13], а також більш конкретизовані у відповідних положеннях АПУ, зокрема: Положенні про сертифікацію аудиторів, затвердженому рішенням АПУ від 31.05.2007 р. № 178/6 [14], Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, затвердженому рішенням АПУ від 31.05.2007 № 178/5 [15].

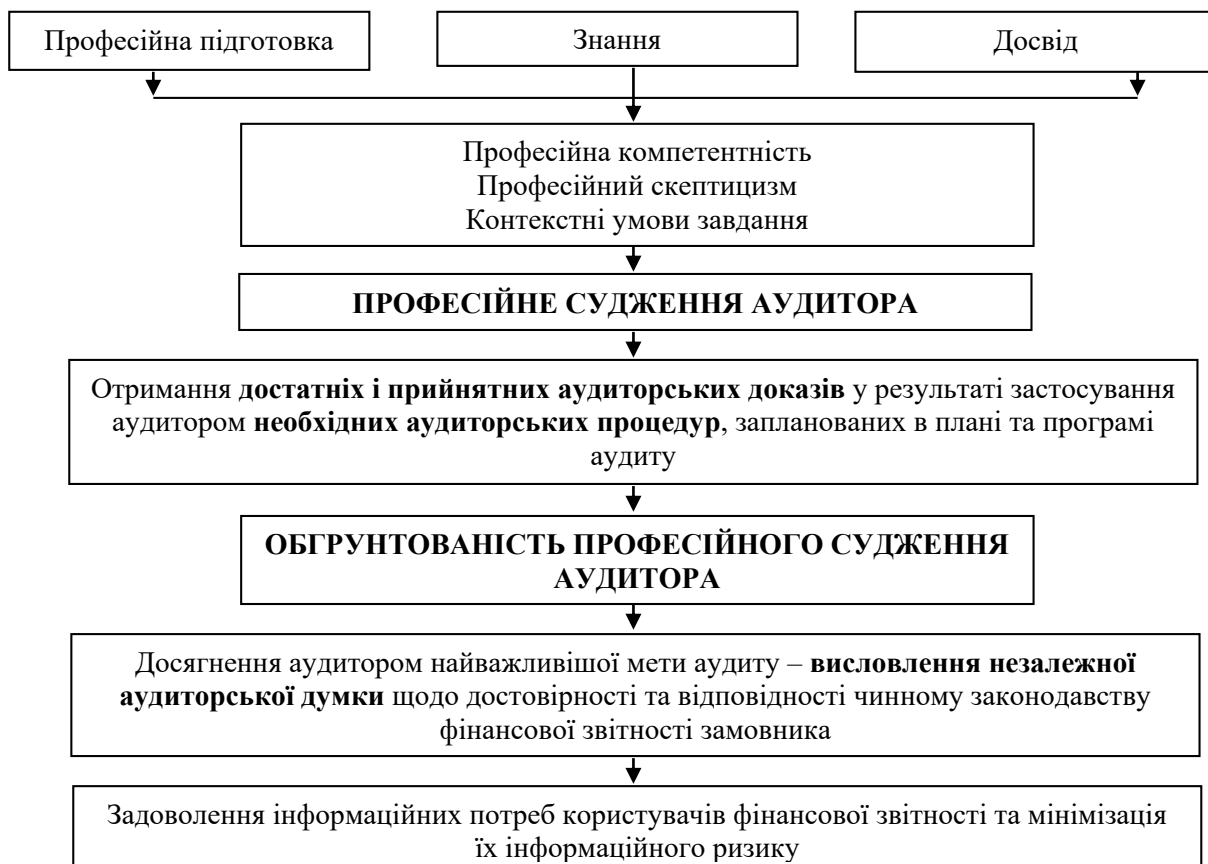


Відповідно до ст. 10 Закону, право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років поспіль на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора. Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України [13].

Метою постійного удосконалення професійних знань аудиторів є безперервне поглиблення, підтримання на належному рівні, розширення й оновлення професійних знань для забезпечення високої якості аудиту та супутніх йому послуг. Аудитори, починаючи з року, наступного за роком отримання сертифіката, здійснюють постійне удосконалення професійних знань аудиторів та проходять контрольне тестування за програмами, затвердженими АПУ, в обсязі не менше, як 120 академічних годин протягом трьох років [15].

Професійний скептицизм – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів [11].

Провівши дослідження сутності аудиторського судження та факторів, які впливають на його обґрунтованість, авторами розроблено концептуальну модель формування обґрунтованого аудиторського судження, яка представлена на рисунку 1.



**Рис. 1. Концептуальна модель формування обґрунтованого професійного судження аудитора**

Джерело: власна розробка авторів

Професійне судження потрібно застосовувати протягом усього аудиту. Його також потрібно належно документувати, оскільки за вимогами аудитор має надати аудиторську документацію, достатню для того, щоб досвідчений аудитор, який не був попередньо причетний до аудиту, міг зрозуміти значні професійні судження, здійснені під час формулювання висновків щодо значущих питань, які виникають під час аудиту [11].

**Висновки.** Вважаємо, що професійне судження аудитора можна розглядати, як застосування професійних компетентнісних підходів під час планування, отримання та оцінки достатніх і прийнятних аудиторських доказів та під час обґрунтування незалежної аудиторської думки, що є кінцевою метою аудиту.

Об'єктом аудиторського судження є прийняття рішень протягом усього процесу аудиторської перевірки, тобто починаючи з вибору об'єкта аудиту до складання підсумкового аудиторського звіту, але найважливішим його предметом є вибір типу аудиторської думки, оскільки це і є головною метою незалежного аудиту.

Обґрунтованість професійного судження аудитора є його якісною та кількісною характеристикою, що досягається шляхом отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, одержаних завдяки застосуванню аудиторських процедур, визначених аудитором під час планування перевірки і дає змогу аргументувати рішення щодо типу аудиторської думки, а відтак забезпечує досягнення прийнятного рівня аудиторського ризику та високої якості аудиторської перевірки.

З метою забезпечення достатньої обґрунтованості типу аудиторської думки (безумовно-позитивна, умовно-позитивна, негативна, відмова від висловлення думки), аудитор зобов'язаний документувати своє професійне судження у робочих документах аудитора. Аудиторське судження повинно бути здійснене як щодо проміжних аудиторських висновків, так і щодо формування кінцевої аудиторської думки. Це дасть можливість незалежному аудитору мати високий рівень впевненості у результатах своєї роботи, можливість проконтролювати асистентів аудитора, які виконують завдання у межах аудиторської програми, підтвердження високої якості наданих аудиторських послуг та їх відповідності Міжнародним стандартам аудиту під час застосування зовнішнього контролю з боку Аудиторської палати України.

Як результат проведених досліджень, розроблено концептуальну модель обґрунтованого професійного судження аудитора.

Перспективи подальших досліджень вбачаємо в розкритті поняття суттєвості в аудиторській практиці а також методики її визначення.

### Список використаних джерел

1. Лозовицький С.П. Методичні аспекти застосування професійного судження у сучасному обліку та аудиті / С.П. Лозовицький // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 2. – С. 230-233.
2. Манько Н. Що потрібно знати керівнику замовляючи аудит / Н. Манько [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://misto.vn.ua>.
3. Пожарицька І.М. Професійне судження у контексті стандартів аудиту / І.М. Пожарицька // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – №4(70). – С. 454-459.
4. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія і практика: монографія / Н.М. Проскуріна. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 739 с.

5. Томчук О.В. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні / О.В. Томчук, Н.Г. Здырко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №4. – С.32-42.

6. Концепція діяльності Аудиторської палати України на 2016-2017 роки затв. рішенням АПУ від 26.05.2016 р. № 325/8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).

7. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2016 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.

8. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Проект Закону від 03.02.2017 № 6016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://w1.c1.rada.gov.ua>.

9. Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (щодо удосконалення деяких положень): Закон України від 05.10.2017 № 2164-XIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.

10. Южаніна Н. Аудиторська діяльність в Україні: шанс для об’єднання й розвитку / Н. Южаніна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yuzhanina.in.ua>.

11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст]. Частина I : Видання 2015 року / Пер. з англ. мови О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, 2015, Аудиторська палата України, 2016. – 1249 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.

12. Український тлумачний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://ukrainian\\_explanatory.academic.ru](https://ukrainian_explanatory.academic.ru).

13. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 року № 125-ХІІ, із наступними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

14. Положення про сертифікацію аудиторів затв. рішенням АПУ від 31.05.2007 р. № 178/6 зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.

15. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України затв. рішенням АПУ від від 31.05.2007 № 178/5 зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.

### Список використаних джерел у транслітерації/References

1. Lozovyts'kyu S.P. Metodychni aspekty zastosuvannya profesiynoho sudzhennya u suchasnomu obliku ta audyti / S.P. Lzovyts'kyu // Stalyy rozvytok ekonomiky. – 2013. – No 2. – Pp. 230-233.

2. Man'ko N. Shcho potribno znaty kerivnyku zamovlyayuchy audyt / N. Man'ko [Elektronnyy resurs] – Rezhym dostupu: <http://misto.vn.ua>.

3. Pozharyts'ka I.M. Profesiynne sudzhennya u konteksti standartiv audytu / I.M. Pozharyts'ka // Visnyk Chernihivs'koho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. – 2013. – No 4(70). – Pp. 454-459.

4. Proskurina N.M. Protsedurne zabezpechennya audytu. Teoriya i praktyka: monohrafiya / N.M. Proskurina. – K.: Inform.-analit. ahenstvo, 2011. – 739 p.

5. Tomchuk O.V. Suchasnyy stan i tendentsiyi rozvytku audytors'koyi diyal'nosti v Ukrayini / O.V. Tomchuk, N.H. Zdyrko // Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky. – 2017. – No 4. – Pp. 32-42.

6. Kontsepsiya diyal'nosti Audytors'koyi palaty Ukrayiny na 2016 – 2017 roky zatv. rishennyam APU vid 26.05.2016 r. N 325/8 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).
7. Zvit Audytors'koyi palaty Ukrayiny do Kabinetu Ministriv Ukrayiny za 2016 rik [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua>.
8. Pro audyt finansovoyi zvitnosti ta audytors'ku diyal'nist' : Proekt Zakonu vid 03.02.2017 N 6016 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://w1.c1.rada.gov.ua>.
9. Pro vnesennya zmin do Zakonu Ukrayiny “Pro bukhhalters'kyy oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini” (shchodo udoskonalennya deyakykh polozhen'): Zakon Ukrayiny vid 05.10.2017 N 2164-XIII [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
10. Yuzhanina N. Audytors'ka diyal'nist' v Ukrayini: shans dlya ob'yednannya y rozvytku / N. Yuzhanina [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://yuzhanina.in.ua>.
11. Mizhnarodni standarty kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnenosti ta suputnikh posluh [Tekst]. Chastyna I : Vydannya 2015 roku / Per. z anhli. movy O. L. Ol'khovikova, O. V. Selezn'ov. – K. : Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv, 2015, Audytors'ka palata Ukrayiny, 2016. – 1249 p. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua>.
12. Ukrayins'kyy tлумachnyy slovnyk. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : [https://ukrainian\\_explanatory.academic.ru](https://ukrainian_explanatory.academic.ru).
13. Pro audytors'ku diyal'nist': Zakon Ukrayiny vid 22 kvitnya 1993 roku No 125-KhII, iz nastupnyimi zminami i dopovnennyami [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
14. Polozhennya pro sertyfikatsiyu audytoriv zatv. rishennyam APU vid 31.05.2007 r. No 178/6 zi zminami [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua>.
15. Polozhennya pro postiyne udoskonalennya profesiynykh znan' audytoriv Ukrayiny zatv. rishennyam APU vid vid 31.05.2007 No 178/5 zi zminami [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua>.

#### ANNOTATION

#### APPLYING THE PROFESSIONAL JUDGMENT OF THE AUDITOR IN THE CONTEXT OF THE DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS

**TOMCHUK Olesya,**  
*Candidate of Economic Sciences,*  
*Associate Professor,*  
*Dean of the Department of Accounting and Audit,*

**FABIYANSKA Victoria,**  
*Candidate of Economic Sciences,*  
*Associate Professor of State Audit and Control Department,*  
*Vinnitsia National Agrarian University*  
*(Vinnitsia)*

*The article examines the state of reforming of auditor activity in Ukraine. Which is related to the European integration processes, the purpose of which is to approximate Ukrainian legislation on Accounting and Audit to the EU legislation and entry of the*

*national economy into the world economic space. The concept of professional judgment of an auditor and its application depending on the stages of the audit process in the context of international audit standards is explored. As a result of the research, the actual definition of "professional judgment of the auditor" is formulated – it is the application of professional competency characteristics in planning, obtaining and evaluating sufficient and acceptable audit evidence, as well as in substantiating of the independent auditor opinion, which is the ultimate goal of the audit. Validity of an auditor opinion is his qualitative and quantitative sign, which is achieved by obtaining sufficient and acceptable audit evidence obtained through the use of audit procedures identified by the auditor during planning of the audit. It allows to articulate the decision on the type of audit opinion and, therefore, provides an acceptable level of audit risk and high quality auditing. As a result of the conducted research the model of formation of the substantiated auditor's judgment was developed.*

**Keywords:** professional judgment of the auditor, international standards of audit, substantiation of the auditor's judgment, professional competence of the auditor.

**Fig. 1. Tabl. 2. Lit. 15.**

#### АННОТАЦИЯ

### ПРИМЕНЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА В КОНТЕКСТЕ РАЗВИТИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

**ТОМЧУК Олеся Валерьевна,**  
кандидат экономических наук, доцент,  
декан факультета учёта и аудита,

**ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна,**  
кандидат экономических наук,  
доцент кафедры аудита и государственного контроля,  
Винницкий национальный аграрный университет  
(г. Винница)

*В статье рассмотрено состояние реформирования аудиторской деятельности в Украине, связанный с евроинтеграционными процессами, целью которых является приближение украинского законодательства по вопросам бухгалтерского учета законодательству ЕС и вхождения национальной экономики в мировое экономическое пространство. Исследовано понятие профессионального суждения аудитора и его применения в зависимости от стадий аудиторского процесса в контексте международных стандартов аудита. В результате проведенных исследований сформулировано собственное определение понятия "профессиональное суждение аудитора", которое рассматривается авторами с точки зрения применения профессиональных компетентностных характеристик при планировании, получения и оценки достаточных и приемлемых аудиторских доказательств, а также во время обоснования независимой аудиторской мысли. В статье определено, что обоснованность профессионального суждения аудитора является его качественной и количественной характеристикой. В результате проведенных исследований разработана концептуальная модель формирования обоснованного профессионального суждения аудитора.*

**Ключевые слова:** профессиональное суждение аудитора, международные стандарты аудита, обоснованность профессионального суждения аудитора, профессиональная компетентность аудитора.

**Табл. 2. Рис. 1. Лит. 15.**

### **Інформація про авторів**

**ТОМЧУК Олеся Валеріївна** – кандидат економічних наук, доцент, декан факультету обліку та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

**ФАБИЯНСЬКА Вікторія Юхимівна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Viktoriafb@ukr.net).

**ТОМЧУК Olesya** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Dean of the Department of Accounting and Audit, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

**FABIYANSKA Victoria** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of State Audit and Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Viktoriafb@ukr.net).

**ТОМЧУК Олеся Валерьевна** – кандидат экономических наук, доцент, декан факультета учёта и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

**ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Viktoriafb@ukr.net).



УДК 336.226.212.1:332.33:631.11

**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ  
ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ  
ПІДПРИЄМСТВ ЯК ПЕРЕДУМОВА  
ОБ'ЄКТИВНОСТІ ЇХ ОПОДАТКУВАННЯ\*©**

**О.А. КУШНІРЕНКО,**  
кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри  
бухгалтерського обліку,  
аналізу та аудиту  
ВП НУБіП України  
“Ніжинський агротехнічний  
інститут”  
(м. Ніжин)

*У статті визначено роль продуктивних земельних ресурсів сільського господарства як важливого об'єкта обліку та оподаткування. Охарактеризовано діючу систему обліково-контрольного забезпечення та статистичного узагальнення інформації щодо земельних ресурсів сільськогосподарських*

\* Публікація містить результати досліджень, проведених за грантом Президента України за конкурсним проектом Ф70 (реєстраційний номер проекту Ф70/18967; номер державної реєстрації 0117U006192) Державного фонду фундаментальних досліджень

© **О.А. КУШНІРЕНКО, 2018**