

УДК 657.6

О.Ю.Редько,

д.е.н.

І.Пожарицька,

к.е.н., доцент

Національна академія статистики,

обліку і аудиту

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ЛОГІКИ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

Метою статті є дослідження філософських засад формування аудиторського висновку як результату умовиводів та доведення при застосуванні судження аудитора в процесі критичного мислення.

Останні роки у ХХІ столітті теорія аудиту поступово наздоганяє практичну діяльність, про що свідчать багато наукових розробок у сфері методології та організації аудиту. Проте в Україні перманентність правового поля підприємництва та відсутність політики регулювання аудиторської діяльності не сприяють впровадженню теоретичних засад аудиту у вітчизняну практичну діяльність. Висловлювання професійного судження та аудиторської думки є найважливішою результативною функцією аудитора. Проте, дослідження теоретичних та методичних аспектів формування аудиторського висновку в останні часи не проводилися.

Таким чином, недостатній рівень дослідження теоретичних, методологічних, організаційних і практичних питань формування аудиторської думки в Україні актуалізують проблему методології аудиторського висновку.

Слід зазначити, що, в опублікованих монографіях таких вчених як В.О.Шевчук, І.І.Пилипенко, В.П.Пантелеєв, О.Ю.Редько, Н.М.Проскуріна, К.С.Сурніна дослідженню теорії аудиторського висновку приділено мінімум уваги, а основна увага зосереджується на висвітленні методології та організації аудиту як взагалі, так і окремих частин процесу аудиторської перевірки. Деякі роботи з

© О.Ю.Редько, І.Пожарицька 2012

цього питання вказаних вчених носять фрагментарний характер і не охоплюють системно все коло питань формування висновку.

Виклад основного матеріалу. Аудиторська діяльність відноситься до розумової інтелектуальної праці, а професія аудитора потребує не абияких розумових здібностей та професіональних компетенцій.

Людське життя взагалі, та аудиторська діяльність зокрема, пов'язане з пізнанням. Наука про пізнання - епістемологія, досліджує процеси формування мислення людини, тому слід скористатися методами цієї науки і у нашому випадку.

Практичне мислення направлене на вирішення конкретних завдань, тоді як теоретичне мислення — на відшукування загальних закономірностей. Якщо теоретичне мислення зосереджене переважно на переході від відчуття до думки, ідеї, теорії, то практичне мислення направлене перш за все на реалізацію думки, ідеї, теорії в життя. Практичне мислення безпосередньо включене в практику і постійно піддається її контролюючій дії. Теоретичне мислення піддається практичній перевірці не в кожній ланці, а тільки в кінцевих результатах.

В аудиторській діяльності пізнання в основному є опосередкованим. Зумовлено це тим, що фінансова інформація як предмет дослідження аудитора, є факт минулого стосовно моменту його вивчення, і, отже, безпосереднє спостереження аудитором події складання звітності не може мати місця. Для пізнання істини в аудиті, існує лише один шлях: установлення фактів помилок і на їхній підставі встановлення достовірності фінансової інформації в цілому. Звідси вирішальна роль в аудиторському дослідженні належить умовиводам.

Виходячи з класифікації мислення в психології, аудиторське мислення можна охарактеризувати як практичне, дискурсивне, репродуктивне, вербальне, критичне (рис. 1.).

На нашу думку, основними характеристиками аудиторського мислення, виходячи з вищезгаданих, є, *дискурсивне і критичне*, тобто побудоване на критичних думках і логічних міркуваннях.

Аудиторська діяльність спрямована на встановлення *істинності* фінансової звітності та іншої фінансової інформації. Саме тому, на



Рис.1. Характеристика мислення аудитора

наш погляд, логіка, як і інші науки про мислення, повинні бути покладені в основу професійної діяльності аудитора. Адже формулювання думки аудитора про достовірність у всіх істотних аспектах фінансової звітності базується на професійному судженні і умовиводів щодо аудиторських доказів (рис.2). Тобто предметна база для кінцевого судження аудитора має дві іпостасі – як носій факту, та як прийнята інформація для мети виказування думки. При цьому сам інструментарій судження поширюється практично на всі етапи аудиторської перевірки – від рішення про прийняття замовлення до вибору аудиторського висновку. Що вкотре підкреслює глибокий індивідуалізм результатів аудиту фінансової звітності (і що докорінно відрізняє аудит від державної ревізії).

Мислення це не просто судження. У реальному процесі мислення поняття і судження не перебувають окремо. Можна сказати, що судження — це розгорнене поняття, а само поняття — це згорнуте судження. Вони як ланки, включені в ланцюг складніших розумових дій — в міркування. Відносно закінченою одиницею міркування є

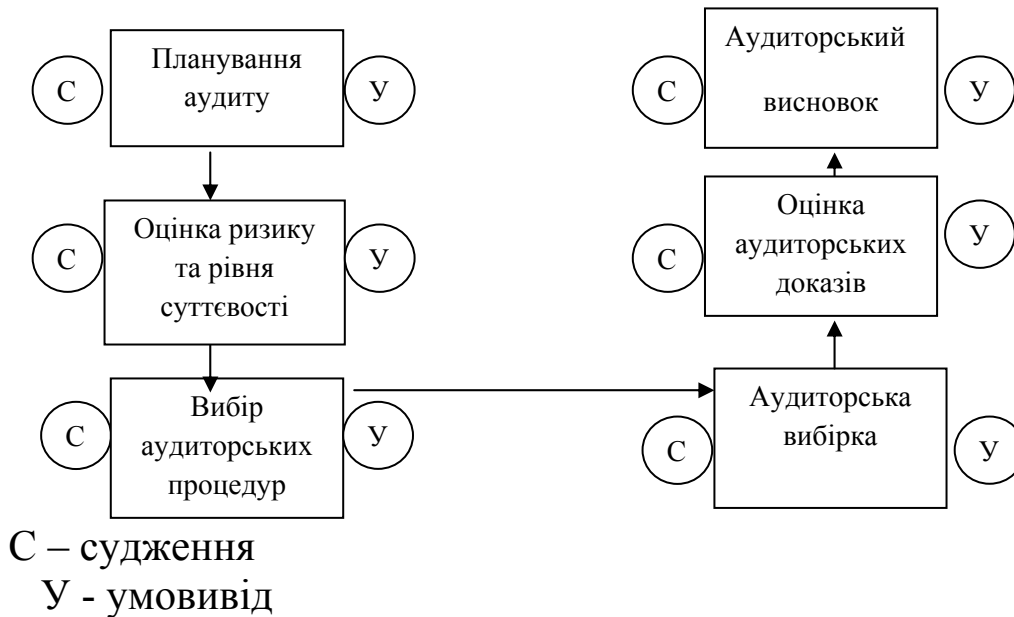


Рис. 2. Процес аудиту в категоріях логіки

умовивід. З наявних суджень воно утворює нове — вивід. Саме виведення нових суджень є характерним для умовиводу як логічної операції. Судження, з яких виводиться висновок, суть посилки. Умовивід є операцією мислення, в ході якої із зіставлення ряду посилок виводиться нове судження.

Саме тому, на нашу думку, *судження є центральною категорією всього розумового процесу аудитора і підлягає глибшому дослідженню.*

Але, будь-яке наше судження, що відображає зміст і сутність якого-небудь явища, мислиться раніше своїх частин. Саме формування понятійно- категоріального апарату є ісходною посилкою правильних умовиводів. Проте, незважаючи на те, що в аудиті є досить розвинутий глосарій термінів Міжнародних стандартів аудиту, низка понять залишається невизначеними. Так, співвідношення понять «аудиторська думка», «аудиторський висновок», «аудиторських звіт» неурегульоване законодавчо, тому призводить до неправомірного користування.

Наші дослідження свідчать, що ці поняття мають *відношення підпорядкування*, де зміст одного поняття складає частину іншого, а обсяг одного із понять входить до складу іншого поняття як частина

його обсягу. Так, найбільш широким (підпорядковуючим) поняттям є «аудиторський звіт», до якого входить поняття «аудиторський висновок». А «аудиторська думка» є підпорядкованим поняття як частина (останній абзац) аудиторського висновку (звіту) (рис.3).



Рис. 3 Структура підпорядкування понять аудиту

За правилами логіки, все те, що властиве підпорядковуючому поняттю, властиве і підпорядкованому, однак не все, що властиве підпорядкованому поняттю, може бути властиве для підпорядковуючого поняття. При цьому слід відзначити, що існують деякі суперечки між обсягом понять «аудиторський звіт» та «аудиторський висновок» у сучасній редакції Міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудиторську діяльність». Але це потребує глибшого дослідження цих дефініцій і буде розглянуте у подальших публікаціях.

Вивчення класифікації суджень у традиційній логіці дозволяє нам висловити думку, що в аудиті найбільш використовуються *модальні судження*, які залежно від ступеня їх доведеності, поділяють на проблематичні (ймовірні) і достовірні. Саме, *проблематичне судження*, в якому щось стверджується чи заперечується з певним ступенем припущення, є найбільш поширеними в аудиті. При цьому проблематичні судження треба відрізнити від суджень можливості. Вони фактично є судженнями про судження. Це засвідчують відповідні слова: "я гадаю, що", "можливо,

що" та ін. Коли ж до складу речень, які виражають об'єктивну можливість, включити названі слова, то вони перевернуть думку: реальна можливість буде підмінена ймовірністю, і судження стане проблематичним.

В результаті об'єднання двох підстав суджень по кількості і якості, виділяють чотири види суджень (табл.1.).

Таблиця 1

Об'єднана класифікація суджень у формальній логіці

Вид судження	Формула	Символ	Приклад
Загально-стверджувальне судження	<i>всі S суть P</i>	A (affirmo)	Вся звітність містить помилки
Частково-стверджувальне судження	<i>деякі S суть P</i>	I	Деякі помилки виявляються аудитором
Загально-заперечне судження	<i>жодне S не є P</i>	E (nego)	Жоден аудитор не є всізнаючим
Частково-заперечне судження	<i>деякі S не суть P</i>	O	Деяка звітність не має помилок

Також в аудиті поширеним є використання *складних суджень, побудованих за правилом диз'юнкції чи кон'юнкції*.

Як відомо, умовивід - це логічний засіб здобування нового знання. У процесі умовиводу здійснюється перехід від відомого до невідомого. Об'єктивною підставою умовиводу є зв'язок і взаємозалежність предметів і явищ дійсності. Поняття і судження входять до складу умовиводу як його елементи. З основ традиційної логіки ми знаємо, що будь-який умовивід складається із засновків і висновку. Засновки - це судження, з яких виводиться нове знання. Висновок - судження, виведене із засновків. Для того щоб висновок умовиводу був істинним, необхідно дотримуватися таких двох умов:

1) засновки - судження, з яких роблять висновок, повинні бути істинними;

2) умовивід повинен бути логічно правильним.

Недотримання однієї з цих умов призводить до того, що висновок із засновків стає хибним.

Саме ці логічні істини, відомі нам зі студентської лави, в аудиторській практиці стають важкодоступні. І якщо досягнення другої умови в принципі є легким для аудитора, то з приводу першого виникає багато питань. Як досягнути істинності професійного судження аудитора? Які розумові процеси аудитора обумовлюють критерій істинності при формуванні аудиторського висновку? Який організаційно-методичний апарат аудиторської перевірки (його вибір на засадах судження) може забезпечити виявлення всіх помилок у звітності для формування не модифікованого висновку?

Ці та інші питання стають досить актуальними для наукового дослідження методології вибору аудиторського висновку. Саме обґрунтоване знання, що міститься в аксіомах і правилах умовиводів, та не входить до складу умовиводу у вигляді окремого судження, а складає логічну підставу висновків, дає відповідь на запитання про те, чому висновок, здобутий з тих чи інших суджень, є правомірним і неодмінним.

Але підставою формування аудиторського висновку є доведення. Термін "доведення" уживається в кількох значеннях.

1. Під доведенням розуміють факти, за допомогою котрих обґрунтовується істинність того чи іншого положення. В аудиті – це інформація, яку получають в ході перевірки від суб'єкта або сторонніх осіб для формування думки стосовно достовірності фінансової звітності.

2. Словом "доведення" позначають джерела даних про факти. В аудиті – це дані первинних та зведених бухгалтерських документів, робочі документи аудитора з результатами виконаних аудиторських процедур.

3. Доведення — це процес мислення, логічний процес обґрунтування істинності одного судження за допомогою інших суджень. У формальній логіці термін "доведення" уживається саме в цьому значенні. Логіка вивчає доведення як мислений процес.

Аудиторський доказ — це не тільки логічний процес, не одна лише розумова діяльність. Він складається з ряду моментів: збирання, перевірки й оцінки доказів. Окрім розумової діяльності, аудиторський доказ включає, таким чином, і практичну діяльність. Логічне доведення, таким чином, становить лише одну зі сторін

аудиторського доведення — певний його момент. Аудиторський доказ — це не звичайне логічне доведення, а одночасний процес і пізнання істини, і її логічне доведення.

Але аудиторський доказ відрізняється від логічного доведення не тільки цим. Логічне доведення відбувається за законами і правилами однієї лише логіки. Аудиторський доказ здійснюється не тільки за законами діалектики, він підлягає також деяким правовим законам, хоча і не таким суворим, як судовий доказ. Це означає, наприклад, що суб'єктом судового доказу може бути не будь-яка особа, а тільки слідчий, прокурор, особа, що проводить дізнання, і суддя; факти дійсності стають доказовими фактами у судовій справі лише за умови, якщо вони здобуті із дотриманням норм процесуального права, і т. д. В аудиті такого не має, однак, Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг відокремлено аудиторські процедури щодо збору аудиторських доказів та їх критеріїв.

Будь-який доказ щодо логічного відношення є умовивід і здійснюється у формі умовиводу. Але не всякий умовивід є доказом. У процесі умовиводу наша увага зосереджується на запитанні про те, що впливає із цих засновків, у доказі ж головним для нас є запитання про те, чи дійсно це впливає.

Таким чином, дослідження деяких філософських засад формування аудиторського висновку як результату умовиводів та доведення при застосуванні судження аудитора в процесі критичного мислення, дозволило виділити низку методологічних проблем (табл.2).

Підведемо деякі підсумки.

1. Аудиторська діяльність належить до розумової високоінтелектуальної праці з високим ризиком невизначеності, що потребує критичного та дискурсивного мислення.

2. Мислення аудитора підпорядковується логічним законам та іншим наукам про пізнання, які повинні бути покладені в основу професійної діяльності аудитора.

3. Встановлено, що судження аудитора є центральною категорією всього процесу аудиту, на підставі якого формується умовивід, у тому числі щодо достовірності фінансової звітності.

4. Підставою формування аудиторського висновку є доведення, яке включає не тільки звичайне логічне доведення, а одночасний процес і пізнання істини, і її логічне доведення.

Таблиця 2

Проблемні питання методології аудиторського висновку

<i>Методологічний рівень</i>	<i>Проблемні питання</i>
Логіка поняття	Визначення понять «аудиторська думка», «аудиторський висновок», «аудиторський звіт»
	Співвідношення категорій «судження» і «професійне судження аудитора», «умовивід» і «аудиторський висновок»
	Класифікація видів аудиторського висновку та судження
Логіка судження	Застосування логічних законів, методів та моделей щодо судження аудитора
	Виділення критеріїв професійного судження аудитора
	Формування когнітивної компетенції аудитора стосовно професійного судження
Логіка умовиводів	Обґрунтування дедуктивного або індуктивного умовиводу в аудиті
	Застосування знань про логічні помилки при формуванні аудиторських умовиводів
	Застосування методів когнітивної науки щодо формування аудиторського умовиводу
Логіка доведення	Доведення та спростування у логіці та аудиторському процесі
	Використання математичної логіки щодо вибіркового способу збору аудиторських доказів
	Застосування здобутків когнітивної науки щодо аудиторського доведення

5. Поставлені проблеми підлягають подальшому дослідженню та прилюдному обговоренню у професійній спільноті.