

Економіка та управління підприємствами

УДК 657.6

Манько Надія Федорівна

аспірант

Національної академії статистики, обліку та аудиту

Манько Надежда Федоровна

аспірант

Национальной академии статистики, учета и аудита

Manko Nadiya

Graduate Student of the

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

**ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ АУДИТОРА ЯК РЕЗУЛЬТАТ
ПІЗНАННЯ**

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ АУДИТОРА КАК
РЕЗУЛЬТАТ ПОЗНАНИЯ**

**PROFESSIONAL AUDITOR'S JUDGEMENT AS THE RESULT OF
COGNITION**

Анотація. Професійна аудиторська діяльність є організованою та регульованою діяльністю аудитора, як фахівця – науковця, яка вимагає постійного удосконалення і розвитку його професійних здібностей та професійних компетенцій, які спрямованні на досягнення основної мети завдання з аудиту: підвищення рівня довіри користувачів до фінансової звітності, яка досягається через висловлення думки аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, обґрунтованість якої залежить, безпосередньо, від професійного судження аудитора. У статті розглянуто складові професійних компетенцій аудитора, їх роль у процесі виконання завдання з аудиту та процес отримання знань. Розкрито

сутність взаємодії між об'єктом та суб'єктом у процесі виконання завдання з аудиту. Встановлено взаємозв'язок між процесом розвитку наукового пізнання та пізнанням у процесі формування професійного судження в аудиті. Визначено основні форми діяльності, в процесі яких отримуються і набувають істинності знання аудитора та виділено основні види практики, які включені у його професійну діяльність. Досліджено роль особистих когнітивних здібностей аудитора у процесі розвитку професійних компетенцій. Запропоновано, процес виконання завдання з аудиту представити, як систему професійної діяльності аудитора. Зазначене надає цілісне уявлення щодо процесу отримання знань, розвитку пізнавальних та професійних здібностей аудитора, перевірки істинності отриманих знань у процесі формування професійного судження в аудиті

Ключові слова: пізнання, практика, аудитор, професійні компетенції, професійне судження аудитора, виконання завдання з аудиту, об'єкт, суб'єкт, фінансова звітність, когнітивні здібності.

Аннотація. Профессиональная аудиторская деятельность является организованной и регулируемой деятельностью аудитора, как специалиста - ученого, которая требует постоянного совершенствования и развития его профессиональных способностей и профессиональных компетенций, которые будут направлены на достижение основной цели аудиторского задания: повышение уровня доверия пользователей к финансовой отчетности, которая достигается через высказывание мнения аудитора о финансовой отчетности предприятия, обоснованность которой зависит, непосредственно, от профессионального суждения аудитора. В статье рассмотрены составляющие профессиональных компетенций аудитора, их роль в процессе выполнения задания по аудиту и процесс получения знаний. Раскрыта сущность взаимодействия между объектом и

субъектом в процессе выполнения задания по аудиту. Установлена взаимосвязь между процессом развития научного познания и познанием в процессе формирования профессионального суждения в аудите. Определены основные фазы деятельности, в процессе которых собираются и приобретают истинность знания аудитора и выделены основные виды практики, которые включены в его профессиональную деятельность. Исследована роль личных когнитивных способностей аудитора в процессе развития профессиональных компетенций. Предложено процесс выполнения задания по аудиту представлять как систему профессиональной деятельности аудитора. Указанное предоставляет целостное представление о процессе получения знаний, развития познавательных и профессиональных способностей аудитора, проверки истинности полученных знаний в процессе формирования профессионального суждения в аудите.

Ключевые слова: познание, практика, аудитор, профессиональные компетенции, профессиональное суждение аудитора, выполнение задания по аудиту, объект, субъект, финансовая отчетность, когнитивные способности.

Summary. Professional audit activity is an organized and regulated activity of auditor as a specialist-scientist, which requires constant improvement and development of professional abilities and professional competencies, which are directed at achieving the main objective of the audit task: increasing the level of user trust to the financial reporting, which achieves due to the auditor's opinion about the entity's financial statements, the validity of which directly depends on the professional judgment of the particular auditor. The article provides the components of the auditor's professional competencies, their role in the process of completing the audit task and the process of knowledge gathering. The essence of the interaction between the object and the subject in the process of the audit

task performing is revealed. The basic forms of activity, in the process of which the auditor's knowledge is gathering and acquiring verity are identified, and the main types of practice that are included in auditor's professional activity, are highlighted. The role of the auditor's personal cognitive abilities in the process of professional competency development is investigated. The process of performing the audit task as a professional activity system of the auditor is suggested. This provides a holistic view to the process of obtaining knowledge, development of auditor's cognitive and professional abilities, truth verification of the obtained knowledge in the process of forming professional judgment in audit.

Key words: *cognition, practice, auditor, professional competencies, professional auditor's judgment, audit task performance; object, subject, financial reporting, cognitive ability.*

Постановка проблеми. Якість виконання завдання з аудиту залежить, безпосередньо, від професійного судження конкретного аудитора, від його вміння правильно вибрати форму аудиторської думки про достовірність фінансової звітності, яка була об'єктом дослідження, та належним чином її сформулювати у звіті незалежного аудитора. Відповідно до вимог Концептуальної основи якості аудиту, якість аудиту може досягти команда із завдання, яка: демонструє наявність відповідних цінностей, етики та ставлення; має достатні знання, навички та досвід [1]. Вимоги, які виставляються до фахівців з аудиту, Міжнародним стандартом з освіти 8, та Міжнародними стандартами аудиту (надалі - МСА), передбачають постійний розвиток та підтримку аудиторських здібностей та компетенцій. Норми ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», ставлять вимогу до суб'єктів аудиторської діяльності - забезпечення достатнього рівня професійних компетенцій аудиторів та персоналу, який залучається до виконання завдань з аудиту фінансової звітності. Отже, аудиторську професійну діяльність необхідно розуміти, як організовану та

регульовану діяльність аудитора, як фахівця – науковця, яка вимагає постійного удосконалення і розвитку його професійних здібностей та професійних компетенцій, які спрямованні на досягнення основної мети завдання з аудиту: підвищення рівня довіри користувачів до фінансової звітності.

Оскільки, отримання та нагромадження знань є одним із видів діяльності аудитора, як людини, визначено за доцільне дослідження пізнання, як процесу, за результатами якого отримуються, уточнюються та накопичуються знання аудитора та його роль у процесі формування професійного судження аудитора.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Пізнання було предметом дослідження багатьох зарубіжних філософів, зокрема, таких як: Р. Декарт, Ф. Бекон Г.В. Лейбніц, Б. Спіноза [2], І. Кант [3] та вітчизняних вчених, серед яких: В.Л. Петрушенко [4], З. О. Пасько [5], Р.П Данилюк [6] та інші. Головним напрямом їх досліджень, було дослідження пізнання, як процесу, у якому в наслідок взаємодії об'єкта і суб'єкта, за допомогою розуму людини, озброєного такими засобами логічного мислення, як інтуїція та дедукція, з застосуванням синтетичних суджень, аналізується отримана інформація, внаслідок чого уточнюються набуті знання, отримуються та накопичуються нові знання. Вчені, серед яких: П.П. Баранов [7], І.М. Пожарицька [8], Л.А. Юдинцева [9], розглядають професійне судження аудитора, як наукову категорію, в основу якої покладено мислення аудитора, як людини, та яке є результатом й узагальненням пізнання. Але при цьому, вчені не розглядають роль пізнання у процесі виконання завдання з аудиту та при формуванні професійного судження аудитора.

Формування цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначенні ролі наукового пізнання у процесі виконання завдання з аудиту та формування професійного судження аудитора щодо об'єкта аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Професійні здібності аудитора включають: знання, навички, цінності, етику і відносини, які є необхідними для формування його професійних компетенцій. Отже, саме, від набутих професійних здібностей, залежать професійні компетенції аудитора, які проявляється у результатах професійної діяльності. В процесі виконання завдання з аудиту, від компетенцій аудитора залежить обґрунтованість локальних суджень та кінцеве судження щодо вибору форми аудиторської думки.

Р. Адамс [10] в своїх наукових працях, наголошує, що аудитор повинен бути компетентнішим від клієнта і таким же розумним, як він, бо тільки це дозволить йому зрозуміти дії клієнта і розкрити зміст досліджуваних фактів господарського життя. Отже, вчений основну увагу акцентує на компетенціях аудитора, від яких залежить обґрунтованість прийнятих ним рішень. З урахуванням вимог нормативних актів та результатів дослідження, на рис. 1 представлено складові професійних компетенцій аудитора та їх роль у процесі виконання завдання з аудиту.

Таким чином, якість виконання завдання з аудиту буде залежати від того, наскільки повно та органічно будуть задіяні у процесі виконання завдання з аудиту фахівці, які володіють професійними знаннями, навиками, досвідом, набутим у постійному розвитку та вдосконаленні.

Дефініція «знання» є багатозначним, але у філософії (та гносеології зокрема) його найчастіше визначають як: продукт практичної пізнавальної діяльності людей, що виражається у певній знаковій (мовній) системі; ідеальний продукт діяльності людини та людства; це результат особистого досвіду, індивідуальної пізнавальної діяльності людей.

Категорії суб'єкт і об'єкт є основними поняттями класичної гносеології, оскільки, її завданням є розкриття пізнавальних здібностей суб'єкта, виявлення умов, що забезпечують суб'єкту можливість досягнення істинного знання про об'єкт.

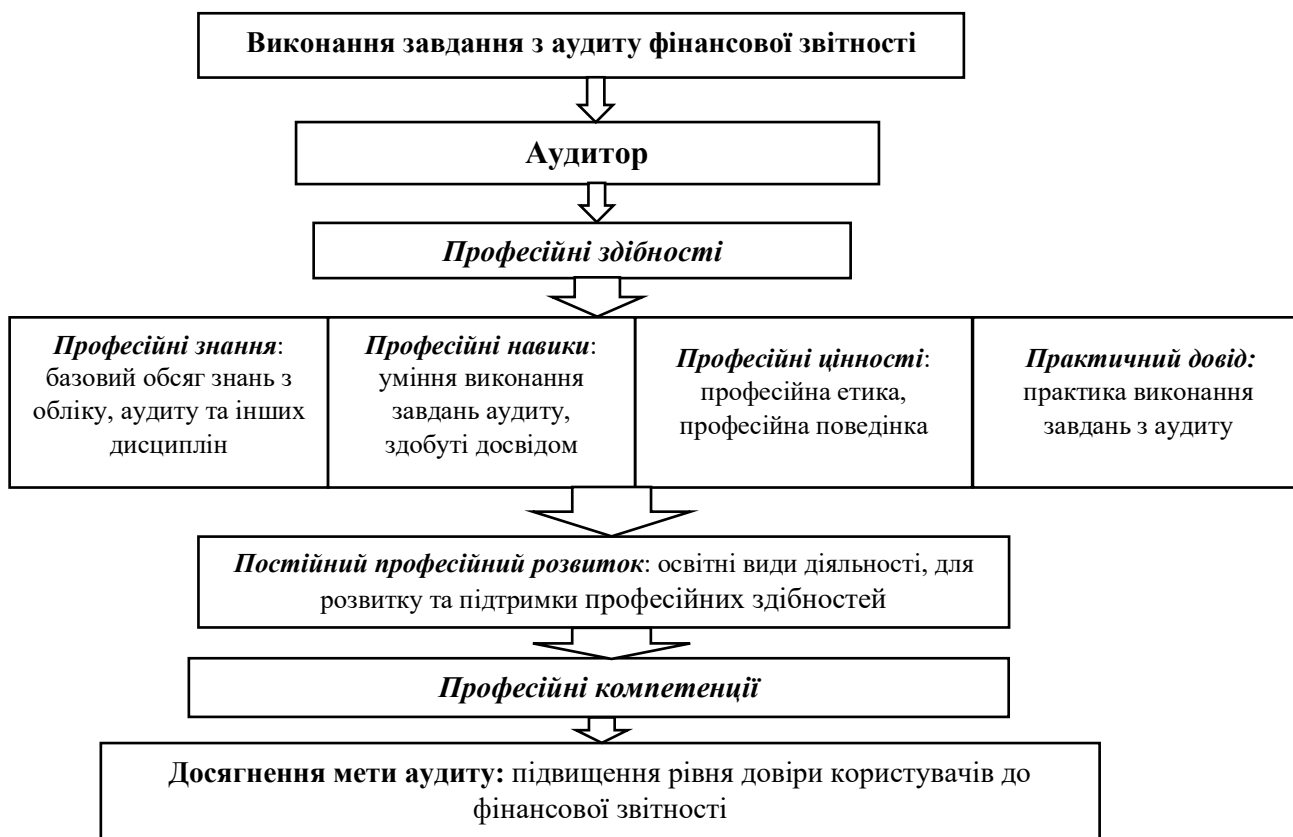


Рис. 1. Складові професійних компетенцій аудитора та їх роль у процесі виконання завдання з аудиту

Джерело: розроблено автором, з урахуванням [1]

Суб'єкт пізнання — це людина, що постає вихідним пунктом життєвої та пізнавальної активності, що здобуває знання, вибудовує теорії та концепції, зберігає та історично передає їх новим поколінням [11].

Об'єкт пізнання – це той фрагмент (частина) об'єктивної реальності (соціальної, природної, правової та ін.), який включений у людську діяльність і пізнання. Об'єктивна реальність існує незалежно від людини, суб'єкта. Проте як об'єкт вона перебуває в єдності, у взаємозв'язку із суб'єктом. Об'єктом пізнання виступають не тільки явища природи та суспільства, а й сама людина і відносини між людьми, їх взаємини, а також свідомість, пам'ять, воля, почуття, духовна діяльність в усій поліфонії її проявів [11]. Отже, об'єкт пізнання – це те, що залучено суб'єктом з об'єктивного взаємозв'язку природи і суспільства, на що спрямована діяльність людини. Сучасна гносеологія підкреслює необхідність

всебічного вивчення закономірностей функціонування об'єкта для того, щоб узгоджувати з ним діяльність та практичні потреби суб'єкта.

«Об'єкт» та «суб'єкт» є поняттями, які використовує аудитор в своїй професійній діяльності, зокрема, при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності, де, в якості об'єкта виступає фінансова звітність, а суб'єктом – аудитор (група із завдання). А, оскільки, об'єктом аудиту виступає фінансова звітність, яка узагальнює в собі результат тверджень управлінського персоналу та діяльності системи бухгалтерського обліку, які, в свою чергу, виступають суб'єктом управління, то протистояння «об'єкт» - «суб'єкт» в процесі виконання завдання з аудиту, проявляється саме через взаємодію між суб'єктом, який створив об'єкт, і суб'єктом аудиторської діяльності. В процесі їх взаємодії, суб'єкт аудиторської діяльності отримує та опрацьовує інформацію, з метою отримання відповідних знань (аудиторських доказів).

Ключовим питанням гносеології або філософської теорії пізнання виступає пізнання, яке являє собою послідовний рух до знання, де поняття «пізнання» може вживатися як: здібність людини, що допомагає їй під час адаптації в умовах, коли для виживання недостатньо виключно біологічних пристосувань; творчий процес отримання знань, як один із видів діяльності людини. В. Петрушенко відзначає, що сучасна гносеологія виділяє в понятті «пізнавальне відношення» три найважливіші аспекти:

- інформаційний, який передбачає, що пізнання є процесом здобування знання, створення образів, моделей та теорій дійсності;
- вольовий (активістський), згідно з яким пізнання визначається як прагнення оволодіти дійсністю та проникнути в її таємниці;
- смисловий, який означає, що пізнання є бажанням людини досягти найважливішого для неї стану досконалості в певній галузі [4].

Отже, пізнання є творчим процесом, де внаслідок практичної діяльності людини та її здібностей, набуваються нові знання (рис.2).

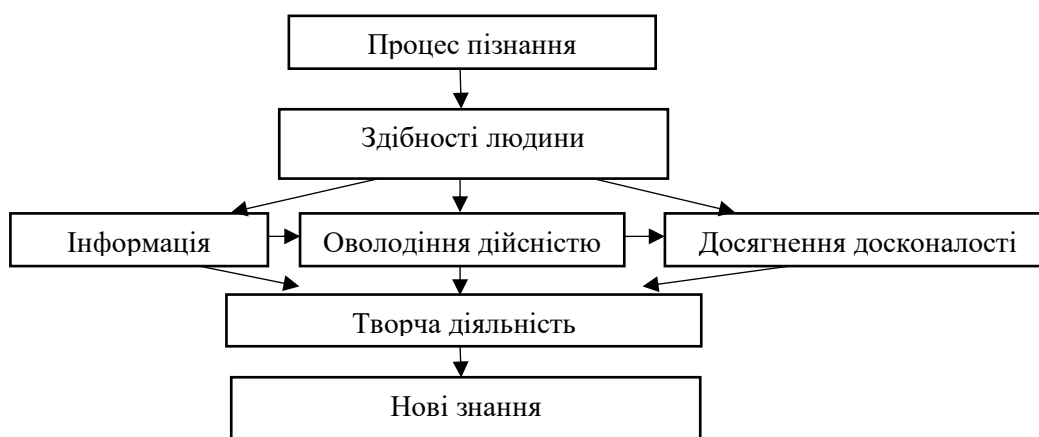


Рис. 2. Процес отримання знань

Джерело: розроблено автором, з урахуванням [4]

Складність пізнання виникає внаслідок диференціації його за шляхами та способами опрацювання інформації і одержання знань, тобто поділ пізнання на рівні. У вітчизняних наукових джерелах прийнято відрізняти науковий вид пізнання від усіх інших видів, об'єднуючи їх під категорією «ненаукового» чи «позанаукового». Р.П Данилюк [6] зазначає, що першою перешкодою на шляху такого розмежування є сама термінологічна невизначеність. Часто поняття «позанаукове» та «ненаукове» ототожнюються, що призводить до невиправданих узагальнень та оцінок. Тому, на думку автора, з урахуванням критеріїв, доречним є розглядати дві поняттєві пари: «наукове-позанаукове» та «наукове-ненаукове», за критеріями, які узагальнені в табл.1.

Таблиця 1

Поділ наукового пізнання на «наукове-позанаукове» та «наукове-ненаукове» відповідно до критеріїв

| Критерії | Наукове-позанаукове | Наукове-ненаукове |
|---|---|--|
| Спосіб осягнення світу | теоретичний | практичний |
| Предмет знання | об'єкт | суб'єкт |
| Тип мислення | дискурсивне мислення | недискурсивне мислення |
| Методологічний характер пізнавальної діяльності | орієнтація на аналітичне розчленування, ідеалізацію, абстракцію | орієнтація цілісність емпіричної дійсності |
| Характер знання | наявність пласту «чистого» знання | знання, що виступає як посередник між людиною та світом (суспільством) |

Джерело: узагальнено автором за [6]

Розвиток пізнання відбувається на двох рівнях емпіричному і теоретичному, оскільки, рух мислення йде від знання явищ до знання та їх сутності. В науковій літературі виділяють три рівні наукового пізнання: емпіричний, емпірико-теоретичний (проміжний), теоретичний.

Емпіричне пізнання - нагромадження та первинна обробка фактів, які представляють форму емпіричного наукового пізнання. Групування фактів, їх класифікація та типологія, є результатом емпіричного пізнання. Даний рівень пізнання базується на чуттєвому знанні, яке отримане за допомогою досвіду та має відношення до індивідуальних властивостей об'єкта. Завданням емпірико-теоретичного (проміжного) рівня пізнання є поглиблене опрацювання вже отриманих фактів. Рух від постановки проблеми, через формулювання та перевірку гіпотез, до відкриття закону та формування наукової теорії є завданнями теоретичного рівня пізнання. Відображенням сутності, на основі якої розкриваються внутрішні зв'язки предметів, явищ, процесів оточуючої дійсності, є теоретичне знання, яке формується, відповідно, на теоретичному рівні пізнання. Основними методами теоретичного пізнання є: аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, абстрагування, узагальнення, класифікація, систематизація, сходження від абстрактного до конкретного. Дані загальнонаукові методи є також загально - методичними прийомами, які використовуються в аудиті при дослідженні об'єкта аудиту.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, наявна можливість встановлення взаємозв'язку між процесом розвитку наукового пізнання та пізнанням в процесі виконання завдання з аудиту (рис.3).

З урахуванням розвитку наукового пізнання у процесі виконання завдання з аудиту (рис.3) та критеріїв поділу пізнання на «науково-позанаукове» та «наукове-ненаукове, сформувано висновок про те, що пізнання, у процесі формування професійного судження в аудиті, відноситься до «науково-позанаукового» пізнання.

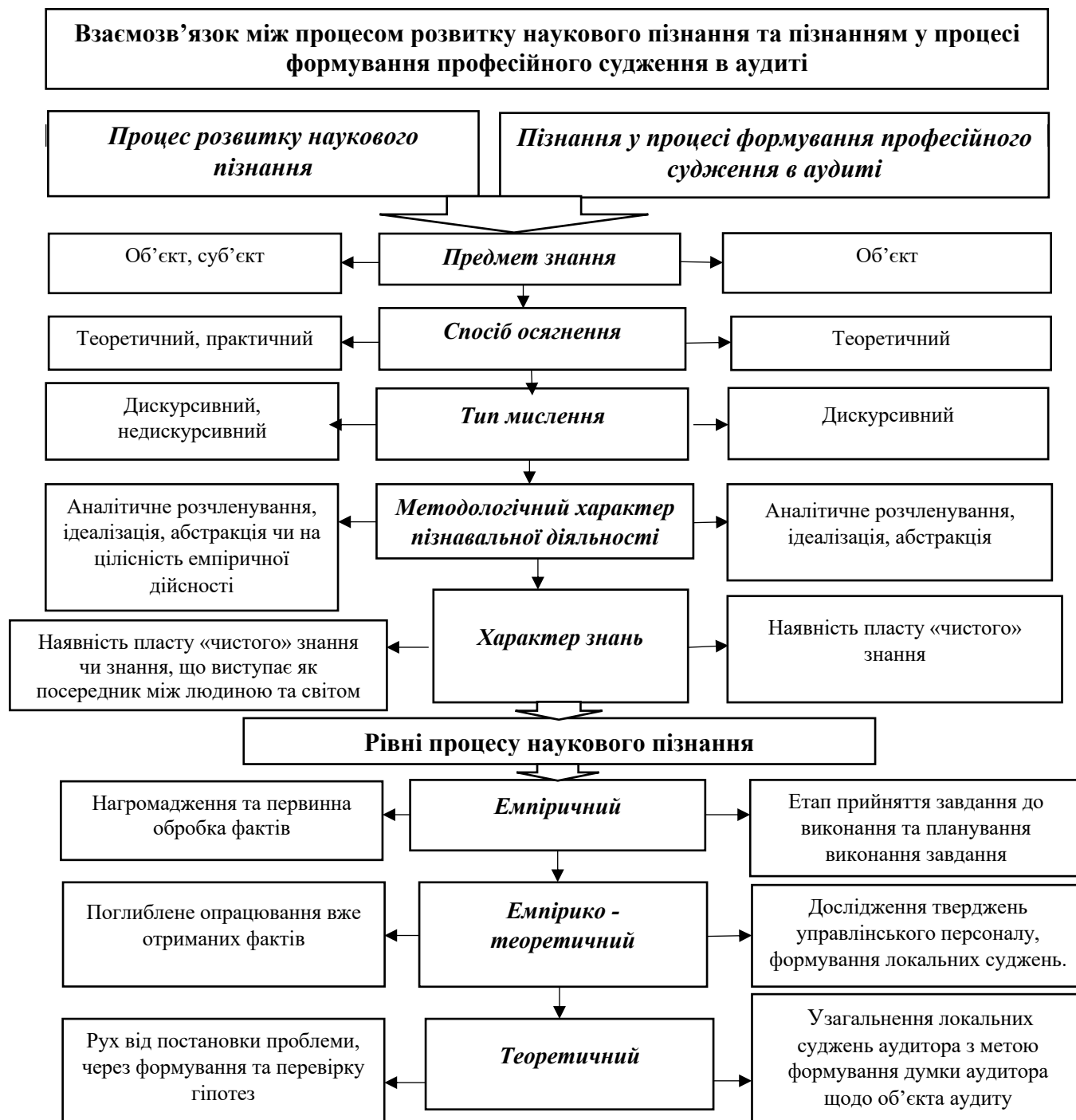


Рис. 3. Взаємозв'язок між процесом розвитку наукового пізнання та пізнанням у процесі формування професійного судження в аудиті

Джерело: розроблено автором

Ще одним із завдань гносеології, є здійснення аналізу процесу пізнання в контексті певних меж і можливостей у відношенні людина – світ. Що є істина? Науковці розглядають два підходи до розуміння абсолютного

в істині: по-перше, це повне відображення предмета або якоїсь сторони об'єкта; по-друге, прагнення до повного всебічного пізнання об'єкта.

У науці істинність знань визначають максимальним ступенем їх відповідності критеріям та нормам науковості, а саме:

- підтвердження фактами;
- підтвердження експериментальними перевірками;
- істинності наукових знань;
- узгодженість із принципами наукової теорії;
- коректність і точність застосування термінології;
- логічна та концептуальна несуперечливість [4].

Рушійною силою розвитку суспільства і знань є практика, оскільки, пізнання починається з практики, протікає на базі практики, визначається і спрямовується практикою, перевіряє свої результати на практиці та завжди визначає певний рівень суспільного розвитку. Лише ті результати пізнання, які пройшли перевірку практикою, можуть претендувати на роль істини.

Відповідно до положень МСА, аудиторські докази – це інформація, яку використовує аудитор при формуванні висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. У разі використання отриманої інформації в якості доказу, аудитор повинен провести оцінку достатньої точності та детальності інформації для досягнення мети аудиту, тобто провести оцінку отриманих знань на відповідність критеріям істинності.

Отже, формування аудиторських доказів (знань про об'єкт), у процесі виконання завдання з аудиту, представляє собою певну послідовність дій аудитора (рис. 4).

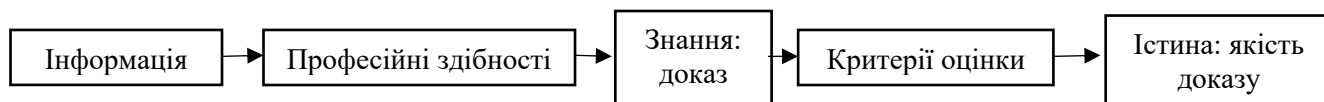


Рис. 4. Послідовність дій аудитора у процесі формування аудиторських доказів

Джерело: розроблено автором

Знання знаходить на практиці своє втілення і підтвердження, тому стоїть вище практики. Теорія і практика утворюють єдність, в якому практика має першорядну вирішальну роль. Практичне трансформуюче відношення людини до об'єктивної реальності неможливе без точного відображення об'єктів, їх властивостей і відносин. Практика є матеріальною, чуттєво - об'єктивною, цілеспрямованою діяльністю людини, призначеною для освоєння і перетворення, як природних, так і соціальних об'єктів, створення універсальної основи для розвитку знань і суспільства. Тому, є логічним вважати основними формами діяльності, в яких проявляється людське життя, чуттєво - об'єктивну, інтелектуальну, практичну та теоретичну діяльність. А, з урахуванням того, що лише практикою перевіряється істинність знань, перелічені форми діяльності людини, і є тими формами діяльності, в процесі яких отримуються та набувають істинності знання аудитора, як фахівця, який виконує свої обов'язки.

Практика налічує безліч аспектів і різних рівнів. Основними ж видами практичної діяльності людини є виробництво матеріальних благ, праці, а також революційна діяльність мас, з метою зміни соціальних відносин, їх участі в суспільно-політичному житті, класовій боротьбі і соціальних революціях. Об'єктивна наукова діяльність, яка пов'язана з використанням інструментів і обладнання в процесі спостереження і експерименту, також є однією із головних видів практики. Розвиток природничих наук почав вимагати нових підходів до пізнання – створення спеціальних умов для виокремлення того чи іншого явища, того чи іншого процесу. Створення цих спеціальних умов отримало назву – експеримент [12]. Зазначене, надало можливість вченим відтворити ці спеціальні умови, перевірити отримані результати, підтвердити чи спростувати висновки дослідження.

Соціальна практика формує єдність пізнавальної діяльності з теорією. Це джерело наукового пізнання, його рушійна сила, яка надає пізнанню необхідний фактичний матеріал для узагальнення і теоретичної обробки.

Враховуючи особливості аудиторської діяльності, можна дійти висновку, що головними видами практики, які включені у професійну діяльність є: соціальна, яка представляє єдність пізнавальної діяльності з теорією; управлінська, де аудитор, як директор аудиторської фірми або партнер із завдання, уповноважені приймати на себе відповідні зобов'язання та нести відповідальність за їх виконання; науковий експеримент – дослідження того чи іншого явища, того чи іншого процесу.

Оскільки, всі знання аудитора зумовлені потребами його практичної діяльності, практика є основною і рушійною силою пізнання в аудиті: вона формує мету пізнання і є його результатом. Метою практики у процесі аудиту є отримання знань про об'єкт і їх використання у процесі формування аудиторських доказів. Лише практика, яка втілює в собі вирішальний критерій істини, надає можливість відокремлення достовірних доказів від не достовірних.

В своїй професійній діяльності аудитор використовує різні пізнавальні процеси, такі як навчання, увага, пам'ять, мова, міркування, прийняття рішень, формування суджень, які є основними складовими його когнітивних здібностей. Пізнавальні (когнітивні) компоненти надають пізнанню в аудиті особливого значення, оскільки, є невід'ємною складовою набутого аудитором досвіду та його інтелектуального розвитку. Вони розвиваються та формуються в реальному процесі соціальної практики, яка визначає напрям, структуру і зміст судження аудитора.

Процес пізнання, відтворює методи практичних дій, які потім слугують основою для побудови логічних операцій, де основним завданням когнітивних процесів є генерування вже набутих (існуючих) знань в нові знання.

Досліджуючи фінансову звітність, одним із головних завдань аудитора є виділити з усього масиву інформації, інформацію, яка буде важливою для отримання переконливих доказів та надасть можливість

достовірно відтворити факти. Аналізуючи документи, аудитор постійно шукає відповіді на поставлені ним питання та побудовані версії, що свідчить про пошуковий аспект аудитора. Ефективність вивчення фактів значною мірою буде залежати від знань аудитора про інформаційні якості різних об'єктів дослідження та від його індивідуального інформаційного запасу. Велике значення, при цьому, відіграють такі якості розуму аудитора, як: мобільність і швидкість, самостійність і цілеспрямованість, критичність і гнучкість. Вся зібрана та накопичена інформація про процеси та явища в процесі виконання завдання з аудиту, потребує відповідного узагальнення та осмислення, що є підтвердженням дискурсивного характеру мислення аудитора, що в перекладі з латині (*discursus*), означає міркування.

Взаємозв'язок з мовою є ще однією особливістю мислення аудитора. Кожне судження може бути вираженим з використанням слів і словосполучень - «проговорюється» за допомогою внутрішньої або зовнішньої мови. Як б судження не сформувалося, воно може мати прояв та існування у висловах лише на основі мовного матеріалу. З використанням мови висловлюються і закріплюються результати розумової діяльності аудитора, відбувається обмін думками, домагається взаєморозуміння між членами групи із завдання.

Практична діяльність аудитора пов'язана з постійним рішенням різноманітних завдань. Сутність таких завдань полягає в досягненні поставленої мети. В основі процесу мислення аудитора, як людини - фахівця, котрий виконує завдання з аудиту, лежать ті ж самі розумові операції, за допомогою яких людина визначає мету, проблемні питання, розробляє план дій та вирішує задачу. А, оскільки, всі перелічені етапи рішення розумових завдань та їх послідовність, мають схожість із етапами виконання завдань з аудиту, вирішення завдань аудитор здійснює із застосуванням загальнонаукових методів, які є спеціальними елементами розумових операцій та є притаманними мисленню.

Отже, як сукупний рух (через посередні ланки) від дійсності через дію до думки і назад - від теоретичного через практичне до дійсності [13], саме так можна охарактеризувати формування відносин між теорією і практикою в аудиті, яке досягаються через форми мислення аудитора. А, оскільки, професійна адаптація пізнавально-розумових процесів при виконанні завдання з аудиту, має високий ступінь невизначеності, зумовлена потреба в застосуванні саме критичного мислення аудитора.

Таким чином, професійні компетенції аудитора базуються, не лише на його професійних здібностях, а і на особистих когнітивних здібностях, що включають, зокрема: сприйняття, увагу, пам'ять, мислення, мову, навчання, розум, мобільність і швидкість, самостійність і цілеспрямованість, критичність і гнучкість, уміння налагоджувати ефективні комунікації із членами колективу, які в свою чергу забезпечують формування професійних здібностей.

Отже, практика, як основний спосіб отримання та встановлення істинності знань, представляє собою складну, але разом з тим цілісну систему, яка включає в собі такі елементи, як необхідність пізнання, що визначає мету та цілеспрямовану діяльність, об'єкт, на який націлена ця діяльність, засоби та професійні здібності, за допомогою яких досягається мета, і, нарешті, результат діяльності.

За результатами дослідження, наявна можливість процес виконання завдання з аудиту, представити, як систему професійної діяльності аудитора, оскільки, вона поєднує в собі всі елементи, які включені у практику (рис. 5).

Таким чином, оскільки, основною ціллю аудиту є висловлення думки аудитора щодо фінансової звітності, яка базується на сформованих аудиторських доказах, лише практика спроможна забезпечити основу для встановлення достовірності отриманих доказів і лише вона спроможна забезпечити таке встановлення. Іншого, більш надійного та

фундаментального критерію істини, ніж практика, аудитор не має в своєму розпорядженні. Абсолютний і відносний характер усіх знань аудитора визначається критерієм практики, який містить в собі як абсолютний, так і відносний аспекти.



Рис. 5. Процес виконання завдання з аудиту, як система професійної діяльності аудитора

Джерело: розроблено автором

Висновки і перспективи подальших досліджень. На підставі проведеного дослідження наявна можливість сформулювати наступні висновки:

Отже, наукове пізнання є невід'ємною складовою процесу аудиту, з наступних підстав:

- в процесі взаємодії об'єкта (суб'єкта управління) та суб'єкта аудиторської діяльності, формуються та проходять оцінку на відповідність критеріям аудиторські докази;
- розкриваються пізнавальні та розвиваються професійні здібності аудитора, які мають суттєвий вплив на формування професійного судження аудитора;
- істинність отриманих знань (якість доказів) в процесі такої взаємодії, створює всі підстави для формування обґрунтованих локальних суджень та судження щодо форми аудиторської думки стосовно об'єкта аудиту.

Література

1. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років / пер. з англ. Київ : Аудиторська палата України / «Видавництво «Фенікс», 2018. Ч. 3. 1120 с.
2. Декарт Р. Міркування про метод, щоб правильно спрямувати свій розум і відшкодувати істину в науках / пер. В Андрушка та С. Готальської. Київ: Тендем, 2011. 101 с. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/3061/1/%D0%94%D0%B5%D0%BA%D0%B0%D1%80%D1%82%20%D0%A0..pdf>
3. Кант І. Критика чистого розуму. Філософія Канта. URL: <https://tureligious.com.ua/krytyka-chystoho-rozumu-kanta/>
4. Петрушенко В.Л. Філософія знання : онтологія, епістемологія, аксіологія : монографія. Львів : «Ахілл». 2005. 320 с.
5. Пасько З.О Теорія пізнання. Донецьк : ДНТУ. 2012. 63 с.

6. Данилюк Р.П. : гнесеологія та епістемологія : курс лекцій – філософія.
URL: <http://194.44.152.155/elib/local/2138.pdf>
7. Баранов П. П. Методология и методика формирования профессионального суждения о сущности : монография. Кемерово : Кузбассвузиздат, 2011. 257 с.
8. Пожарицька І. М. Професійне судження в аудиті : теорія і практика: монографія. Сімферополь : ВД «Аріал», 2013. 356 с.
9. Юдинцева Л.А. Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора. Международный бухгалтерский учет. 2016. № 12. С. 41-51. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/auditorskie-dokazatelstva-kak-obektivnaya-osnova-mneniya-auditora-1>
10. Адамс Р. Основы аудита / под ред. Я. В. Соколова. Москва : ЮНИТИ, 1995. 398 с.
11. Філософія : підручник. Дніпропетровський університет ім. А. Нобеля.
URL: <https://studfiles.net/preview/5424234/page:30>
12. Юридична психологія: вступ до спеціальності : навч. посібник. Київ: Національна академія внутрішніх справ. URL: https://www.naiou.kiev.ua/books/vstup_spec/new-page-2/rozdil1/tema_1_2.html
13. Давидов Г. М., Кужельний М. В. Система науки про аудит. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2572/1/6.pdf>

References

1. Dodatok do Mizhnarodnykh standartiv kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh. Vydannia 2016-2017 rokiv / per. z anhl. Kyiv : Audytorska palata Ukrainy / «Vydavnytstvo «Feniks», 2018. Ch. 3. 1120 s.
2. Dekart R. Mirkuvannia pro metod, shchob pravylno spriamuvaty svii rozum i vidshkoduvaty istynu v naukakh / per. V Andrushka ta S. Hotalskoi. Kyiv:

- Tendem, 2011. 101 s. URL:
<http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/3061/1/%D0%94%D0%B5%D0%BA%D0%B0%D1%80%D1%82%20%D0%A0..pdf>
3. Kant I. Krytyka chystoho rozumu. Filosofiia Kanta. URL:
<https://tureligious.com.ua/krytyka-chystoho-rozumu-kanta/>
 4. Petrushenko V.L. Filosofiia znannia : ontolohiia, epistemolohiia, aksiolohiia : monohrafiia. Lviv : «Akhil». 2005. 320 s.
 5. Pasko Z.O Teoriia piznannia. Donetsk : DNTU. 2012. 63 s.
 6. Danyliuk R.P. : hneseolohiia ta epistemolohiia : kurs lektzii – filosofiia. URL: <http://194.44.152.155/elib/local/2138.pdf>
 7. Baranov P. P. Metodolohiia y metodyka formyrovanyia professyonalnoho suzhdeniia o sushchestvennosti : monohrafiia. Kemerovo : Kuzbassvuzyzdat, 2011. 257 s.
 8. Pozharytska I. M. Profesiine sudzhennia v audyti : teoriia i praktyka: monohrafiia. Simferopol : VD «Arial», 2013. 356 s.
 9. Yudyntseva L.A. Audytorskye dokazatelstva kak ob'ektyvnaia osnova mneniia audytora. Mezhdunarodnyi bukhalterskyi uchet. 2016. № 12. S. 41-51. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/auditorskie-dokazatelstva-kak-obektivnaya-osnova-mneniya-auditora-1>
 10. Adams R. Osnovy audyta / pod red. Ya. V. Sokolova. Moskva : YuNYTY, 1995. 398 s.
 11. Filosofiia : pidruchnyk. Dnipropetrovskyi universytet im. A. Nobelia. URL:
<https://studfiles.net/preview/5424234/page:30>
 12. Yurydychna psykholohiia: vstup do spetsialnosti : navch. posibnyk. Kyiv: Natsionalna akademiia vnutrishnikh sprav. URL:
https://www.naiiu.kiev.ua/books/vstup_spec/new-page-2/rozdil1/tema_1_2.html
 13. Davydov H. M., Kuzhelnyi M. V. Systema nauky pro audyt. URL:
<http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2572/1/6.pdf>