

DOI: 10.31319/2709-2879.2022iss1(4).264907pp88-94
УДК 657.6

Будько О.В., д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів та обліку
Дніпровський державний технічний університет, м. Кам'янське
ORCID ID: 0000-0002-3354-6515
e-mail: bisnescon@ukr.net

Лола В.О., здобувач другого (магістерського) рівня
Дніпровський державний технічний університет, м. Кам'янське
e-mail: ptrv2.8vktr@gmail.com

Budko Oksana, Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Finance and Accounting
Dniprovsk State Technical University, Kamianske
ORCID ID: 0000-0002-3354-6515
e-mail: bisnescon@ukr.net

Lola Viktoriia, applicant of the second (master's) level
Dniprovsky State Technical University, Kamianske
e-mail: ptrv2.8vktr@gmail.com

ПРОЦЕДУРИ ОТРИМАННЯ ТА ОЦІНКА АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

PROCEDURES FOR OBTAINING AND EVALUATING AUDIT EVIDENCE

У статті наведено поняття аудиторських доказів. Охарактеризовано головні вимоги до аудиторських доказів (прийнятність, достатність). Висвітлено зміст міжнародних стандартів аудиту, які визначають порядок збору аудиторських доказів. Наведено класифікацію аудиторських доказів (залежно від джерел отримання, від наближеності до реального факту, від способу отримання аудиторського доказу, від форми подання, від мети збору доказів, від ступеня точності, від ступеня достовірності та переконливості). Висвітлено сутність аудиторських процедур, які використовують для отримання аудиторських доказів. Проаналізовано процедури щодо збору аудиторських доказів на прикладі перевірки правильності нарахування зносу (амортизації) основних засобів та відображення його в обліку. Розкрито характеристики оцінки якості аудиторських доказів. Визначено етапи отримання аудиторських доказів.

Ключові слова: аудиторські докази, класифікація, аудит, прийнятність, достатність, аудиторські процедури, оцінка.

The purpose of the article is to study the process of obtaining audit evidence and methods of their evaluation in the context of the application of International Auditing Standards. The article defines the concept of audit evidence. The main requirements for audit evidence are characterized (acceptability as a measure of the quality of audit evidence; sufficiency as a measure of the amount of audit evidence). The content of the international audit standards, which determine the procedure for collecting audit evidence (IAS 500, IAS 501, IAS 505, IAS 520, IAS 315, IAS 330), is highlighted. The classification of audit evidence is presented (depending on the sources of receipt, on proximity to the real fact, on the method of obtaining audit evidence, on the form of submission, on the purpose of evidence collection, on the degree of accuracy, on the degree of reliability and persuasiveness). The essence of audit procedures used to obtain audit evidence (verification, request, confirmation, recalculation, analytical procedures) is highlighted. Procedures for collecting audit evidence are analyzed on the example of checking the correctness of depreciation (amortization) of fixed assets and its display in accounting. The situations that characterize the correspondence of accounting data with financial reporting data are defined. The characteristics of assessing the quality of audit evidence (sufficiency, reliability, relevance, usefulness) are revealed. The stages of obtaining audit evidence are proposed, which include determining the purpose of obtaining audit evidence, determining the sources

of information for obtaining evidence, assessing the risks of material distortion of information, choosing audit procedures, collecting evidence, analyzing the collected evidence, collecting the necessary additional evidence, evaluating the obtained evidence, forming an opinion the auditor based on the received evidence. It was established that the value of each stage of obtaining audit evidence is determined by the sequence of the auditor's actions, the degree of importance of the results obtained at a certain stage of the audit from the point of view of the validity of the general results, the amount of time and labor costs.

Key words: *audit evidence, classification, audit, acceptability, sufficiency, audit procedures, assessment.*

JEL Classification: *D83; M29; M42*

Постановка проблеми. Ринкові умови висувають нові вимоги щодо отримання достовірної інформації про діяльність підприємств. Швидкий розвиток економіки, її діджиталізація, подальший розвиток інвестиційної діяльності, постійні зміни податкового законодавства потребують захисту інтересів як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. За цих умов аудит стає однією з функцій управлінського процесу, а його ефективна організація головним завданням для суб'єктів аудиторської діяльності. Головною метою здійснення аудиту є висловлення об'єктивної незалежної думки аудитором про фінансову звітність підприємства, що перевіряється. При цьому важливо, щоб ця думка ґрунтувалася на достатніх доказах, які підтверджують або не підтверджують принципи складання фінансової звітності. Актуальність вибору методів отримання доказів та методики їх оцінки не викликає сумнівів та є важливими питаннями наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Організаційні та методико-методологічні проблеми аудиту та, зокрема, питання отримання аудиторських доказів досліджували такі науковці як К.О. Назарова [1], О.А. Петрик [2], Н.М. Проскуріна [3], К.О. Редько [4], О.Ю. Редько [4], К.С. Сурніна [5], Б.Ф. Усач [6] та ін.

Водночас проблеми отримання об'єктивних аудиторських доказів залишаються актуальними у контексті використання Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження процесу отримання аудиторських доказів та методики їх оцінки у контексті застосування Міжнародних стандартів аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудиторська діяльність організується відповідно до МСА згідно яких основою думки аудитора має бути обґрунтована впевненість у відсутності суттєвих викривлень у фінансовій звітності [8]. Обґрунтовану впевненість можна досягти за умови отримання аудиторських доказів, які сприятимуть мінімізації аудиторського ризику. При цьому аудитор має керуватися Міжнародними стандартами аудиту (рис. 1).

МСА 500 «Аудиторські докази» визначає аудиторські докази як інформацію, яка використовується аудитором під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Головними вимогами до аудиторських доказів, які забезпечують формування об'єктивної аудиторської думки, є:

- прийнятність – міра якості аудиторських доказів, визначає доречність аудиторських доказів та надійність для забезпечення підтвердження висновків;
- достатність – міра кількості аудиторських доказів, необхідна кількість доказів визначається аудиторською оцінкою ризиків суттєвого викривлення та якість аудиторських доказів [8].

Аудиторські докази слід класифікувати за такими ознаками:

1) залежно від джерел отримання:

- зовнішні – отримані від третіх сторін, зазвичай, за запитом аудитора;
- внутрішні – отримані за допомогою інформації, яка надається безпосередньо самим підприємством, яке перевіряється;

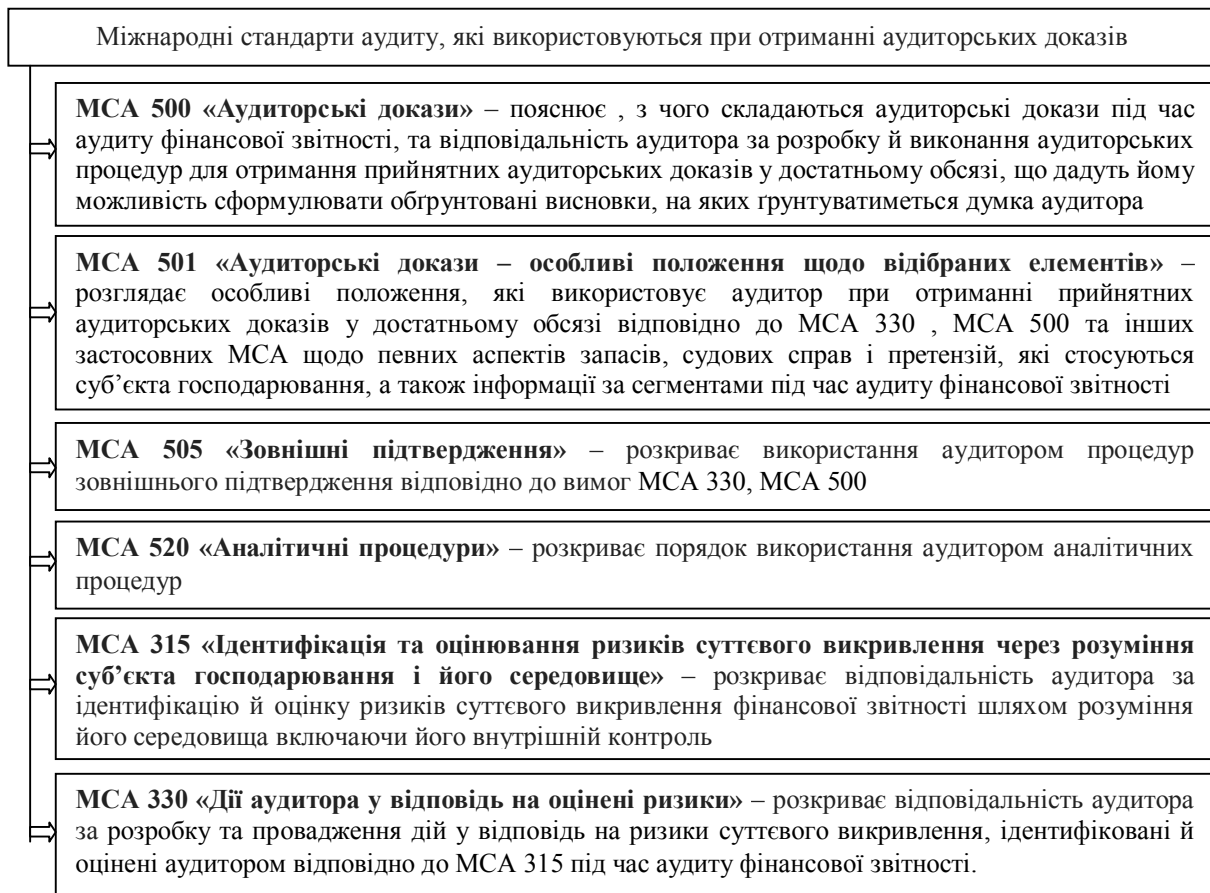


Рис. 1. Міжнародні стандарти аудиту, які використовуються при отриманні аудиторських доказів

Джерело: складено за [8]

- змішані – формуються на базі інформації, яка отримана від підприємства, що перевіряється і підтверджена третьою стороною (наприклад, акти зустрічної перевірки);
- 2) залежно від наближеності до реального факту:
 - природні докази – ґрунтуються на реальному факті, встановленому самим аудитором (наприклад, наявність матеріалів за результатами інвентаризації, проведеної за участі аудитора);
 - штучні докази – формуються на підставі факту господарського життя, який відбувся до аудиторської перевірки та описує факт події;
 - раціональна аргументація – пояснення до природного або штучного доказу;
- 3) залежно від способу отримання аудиторського доказу:
 - констатація фактів-ситуацій;
 - встановлення документованих фактів;
 - з'ясування фактів у результаті спеціально проведеного аналізу;
- 4) залежно від форми подання:
 - документальні – у формі документів та текстових підтверджень;
 - візуальні – у формі опису спостереження аудитором за процесом або окремими процедурами обліку господарських фактів;
 - усні – у формі протоколів бесід і опитувань персоналу, роз'яснень керівництва.
- 5) залежно від мети збору доказів:
 - капофатичні – підтверджують існуючу гіпотезу;
 - апофатичні – які спростовують невірність протилежної гіпотези;

б) залежно від ступеня точності:

- категоричні (абсолютно точні);
- умовно точні;
- орієнтовні;

7) залежно від ступеня достовірності та переконливості:

- найбільш достовірні та переконливі – фізичні обстеження-огляди (інвентаризація), зовнішня документація, підтвердження третіх сторін, повторне проведення операції;
- середні за достовірністю та переконливістю – внутрішня документація, спостереження, результати аналітичних процедур з використанням достатньої кількості вихідних даних;
- найменш достовірні і переконливі – внутрішня документація при неефективній системі внутрішнього контролю, аналітичні процедури з використанням недостатніх вихідних даних [9].

Класифікація аудиторських доказів передбачає використання ряду аудиторських процедур, до яких відносять:

- перевірка (інспектування) – перевірка записів, документів, матеріальних активів;
- спостереження – відстеження аудитором процесу або процедури, яка виконується іншими особами;
- запит – пошук інформації у обізнаних осіб в межах або поза межами об'єкта, що перевіряється;
- підтвердження – відповідь на запит про інформацію, яка міститься у бухгалтерських записах;
- перерахунок (підрахунок, обчислення) – перевірка точності арифметичних розрахунків в первинних документах та облікових регістрах, бухгалтерських записах або самостійне виконання аудитором розрахунків;
- аналітичні процедури – аналіз співвідношень і закономірностей, які базуються на відомостях (свідченнях) підприємства, що перевіряється, а також вивчення взаємозалежності цих співвідношень і закономірностей з іншою інформацією, яка знаходиться у розпорядженні аудитора або причин можливих відхилень від неї.

Процедури щодо збору аудиторських доказів розглянемо на прикладі перевірки обліку основних засобів, зокрема, його складової нарахування зносу (амортизації) основних засобів (табл. 1).

Під час виконання аудиторських процедур можуть виникнути такі ситуації:

1) аудиторські докази, зібрані при перевірці, підтверджують записи в бухгалтерському обліку, тобто дані бухгалтерського обліку з обліку нарахування зносу (амортизації) основних засобів достовірні, звітність у частині відображення зносу (амортизації) достовірною;

2) аудиторські докази, зібрані при перевірці, підтверджують записи в бухгалтерському обліку, при цьому облікові дані не відповідають звітності, тобто дані бухгалтерського обліку достовірні, звітності – не достовірні;

3) аудиторські докази, зібрані при перевірці, не підтверджують записи в бухгалтерському обліку, тобто дані бухгалтерського обліку – не достовірні, звітність у частині інформації щодо нарахованого зносу (амортизації) основних засобів, як наслідок, не достовірною;

4) теоретично може бути ситуація, коли дані бухгалтерського обліку недостовірні, а дані звітності – достовірні, але такий варіант малоімовірний.

Аудиторські докази слід оцінювати з точки зору відповідності їх таким характеристикам як достатність, надійність, доречність та корисність.

Достатньою є така інформація, яка ґрунтується на фактах і переконлива наскільки, що інформований користувач на її підставі зможе дійти до таких же висновків, що і аудитор. При визначенні кількості аудиторських доказів, яких би вистачило, аудитор має використовувати професійне судження для того, щоб зробити висновок, що зібраної інформації вистачить для незалежної думки щодо достовірності фінансової звітності. Важливою також для визначення рівня достатності є система внутрішнього контролю та рівень її ефективності.

Таблиця 1. Процедури перевірки нарахування зносу (амортизації) основних засобів

Дії аудитора	Аудиторська процедура
Впевнитися:	
- у правильності класифікації основних засобів (виробничі, невиробничі, ті, які знаходяться на консервації, у ремонті, орендовані (фінансова та операційна оренда)	Запит, підтвердження, спостереження
- у здійсненні інвентаризації, результати якої подані станом на звітну дату	Перевірка, підтвердження, перерахунок
- у правильності відображення в бухгалтерському обліку нарахування зносу (амортизації) основних засобів з урахуванням їх надходження та вибуття; співставити дані синтетичного та аналітичного обліку	Перевірка, перерахунок
- що відображені суми в бухгалтерському обліку нарахування зносу (амортизації) основних засобів відповідають критеріям визнання відповідно до НП(С)БО 16	Перевірка, перерахунок
- у своєчасності відображення всіх господарських операцій в обліку на підставі первинних документів	Перевірка, перерахунок
- що суми зносу (амортизації) своєчасно списуються при вибутті основних засобів	Перевірка, перерахунок
- що суми нарахування зносу (амортизації) розраховані правильно згідно з обраним методом	Перевірка, перерахунок
Перевірити:	
- відповідність даних фінансової звітності (Балансу, Звіту про фінансові результати) даним бухгалтерського обліку та пояснити відхилення	Перевірка, аналітичні процедури
- співставність даних за нарахуванням зносом (амортизацією) у звітному періоді та попередні періоди	Аналітичні процедури

Джерело: складено авторами

Вважається, чим краще функціонує система внутрішнього контролю, тим обсяг аудиторських доказів буде меншим. Водночас покладатися повністю на систему внутрішнього контролю аудитор не повинен – він має отримати певну кількість прямих доказів, щоб перевірити достовірність показників, які надходять із системи контролю.

Надійною є найбільш повна і та, що заслуговує на довіру, інформація, яку можна отримати, застосовуючи необхідні аудиторські процедури. Надійність аудиторських доказів визначається джерелом їх отримання. При цьому аудиторські докази, отримані самим аудитором, є більш надійними, ніж докази, надані підприємством, яке перевіряється. Також слід враховувати і те, що інформація, отримана від третіх осіб є більш надійною, ніж та, яка отримана від клієнта. Надійність аудиторських доказів забезпечується використанням доцільних аудиторських процедур, які не порушують співвідношення між витратами і вигодами від їх проведення.

Доречність аудиторських доказів визначається їх прямим відношенням до об'єкта аудиту. При цьому аудитор не повинен ігнорувати дані, які не є доречними, оскільки вони можуть бути корисними при виконанні інших аудиторських завдань.

Корисною є інформація, якщо вона допомагає аудитору досягати визначені цілі.

Отримана інформація має відповідати визначеним характеристикам одночасно. Відсутність відповідності хоча б одній із характеристик дає можливість оцінити аудиторський доказ як неякісний і такий, що не сприятиме формуванню об'єктивної аудиторської думки.

Збір аудиторських доказів слід здійснювати за такими етапами (рис. 2):

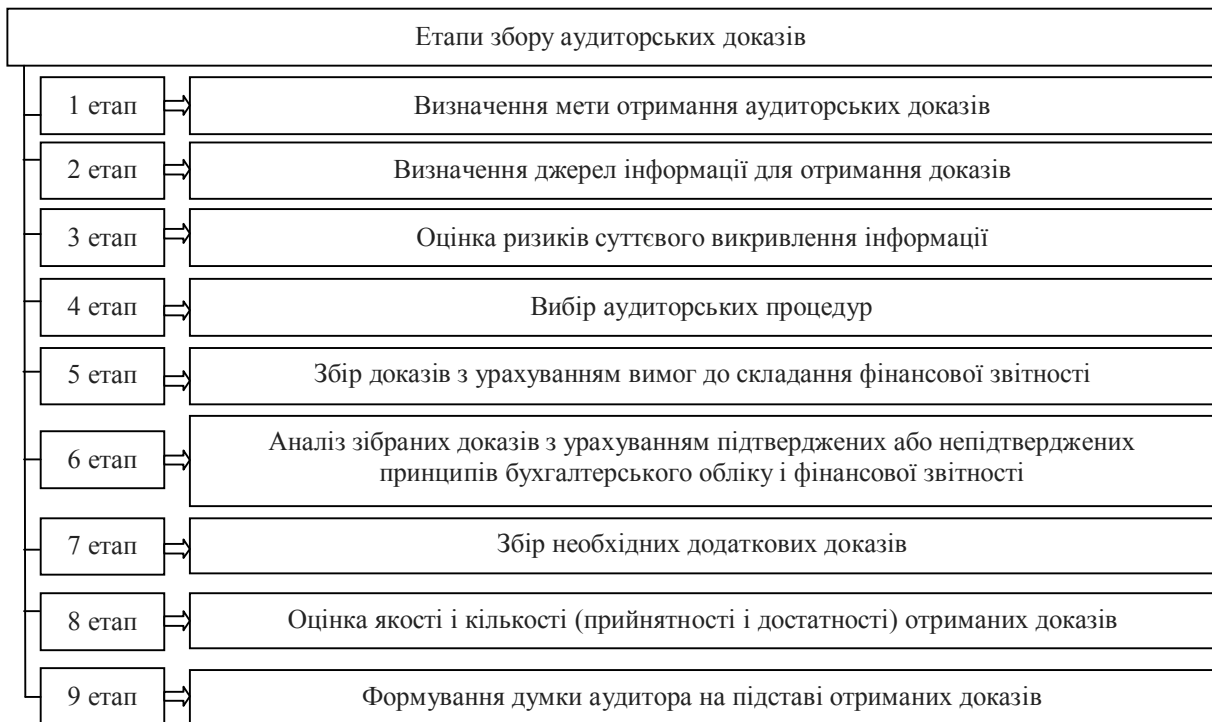


Рис. 2. Процес отримання аудиторських доказів
Джерело: складено за [9]

Значення кожного етапу отримання аудиторських доказів визначається послідовністю дій аудитора, ступенем важливості результатів, отриманих на певному етапі аудиторської перевірки з точки зору обґрунтованості загальних підсумків, обсягів часу та трудозатрат.

Висновки. Отримання якісних аудиторських доказів є важливим завданням ефективної організації аудиторської перевірки. Процес отримання аудиторських доказів має базуватися на поєднанні визначених цілей їх збору та обраних методів, що дозволить формувати певну думку аудитора (первісну, проміжну, остаточну) на кожному етапі його роботи. Чітко визначена мета їх отримання обумовлює вибір способів їх збору за допомогою обраних аудиторських процедур. Застосування певної аудиторської процедури залежить від необхідності отримати певну інформацію, а, відтак, впливає на якість аудиторських доказів, яку слід оцінювати з точки зору достатності, надійності, доречності та корисності. Відповідність цим характеристикам дозволить аудитору з впевненістю використовувати аудиторські докази для висловлення незалежної аудиторської думки щодо фінансової звітності, яка перевіряється.

Список використаної літератури

1. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 464 с.
2. Петрик О.А., Зотов В.О., Кудрицький Б.В. Аудит: підручник. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
3. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія: автореф. дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09. К., 2012. 38 с.
4. Редько О.Ю., Редько К.О. Процедури аудиту як основа професійної практики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 6. С. 45-50.
5. Сурніна К.С. Отримання аудиторських доказів методом застосування аналітичних процедур. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2012. № 2. С. 30-34.
6. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами. К.: Знання, 2005. 247 с.

7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 28.04.2022).
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 рр. / Пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017, ч. 1. 1142 с. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 28.04.2022).
9. Юдінцева Л.О. Аудиторські докази як об'єктивна основа думки аудитора. *Міжнародний бухгалтерський облік*. 2016. №12. С.41-51.

References

- [1] Nazarova K.O. (2015) *Audyt: evoliutsiia, potentsial, efektyvnist* [Audit: evolution, potential, efficiency]. K. : Kyiv. nats. torh.- ekon. un-t. (in Ukrainian)
- [2] Petryk O.A., Zotov V.O., Kudrytskyi B.V. (2015) *Audyt* [Audit]. K.: KNEU. (in Ukrainian)
- [3] Proskurina N.M. (2012) *Rozvytok protsedur audytu: teoriia ta metodolohiia* [Development of audit procedures: theory and methodology].(Thesis of the doctor of economic sciences), Kyiv.
- [4] Redko O.Iu., Redko K.O. (2011) *Protsedury audytu yak osnova profesiinoi praktyky* [Audit procedures as the basis of professional practice]. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, no. 6, pp. 45-50.
- [5] Surnina K.S. (2012) *Otrymannia audytorskykh dokaziv metodom zastosuvannia analitychnykh protsedur* [Obtaining audit evidence by applying analytical procedures]. *Problemy i perspektyvy rozvytku pidpriemnytstva*, no. 2, pp. 30-34.
- [6] Usach B. F. (2005) *Audyt za mizhnarodnyimi standartamy* [Audit according to international standards]. K.: Znannia. (in Ukrainian)
- [7] Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. 2258-VIII. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (accessed 28 April 2022).
- [8] Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh: vydannia 2016-2017 rr. [International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services]. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/cili-stalogo-rozvitku-ta-ukrayina> (accessed 28 April 2022).
- [9] Yudinseva L.O. (2016) *Audytorski dokazy yak obiektyvna osnova dumky audytora* [Audit evidence as an objective basis of the auditor's opinion]. *Mizhnarodnyi bukhalterskyi oblik*, no. 12, pp. 41-51.