

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності на ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712-оа-дн  
спеціальності 071 облік і оподаткування  
освітньої програми облік і аудит

Р.Л. Кириченко

Керівник: \_\_\_\_\_ д.е.н., професор Проскуріна Н.М.

Рецензент: \_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Гринь В.П.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітня програма «Облік і аудит»

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2023 року

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ**

Кириченку Руслану Леонідовичу

1. Тема роботи: Формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності на ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» керівник роботи Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор, затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
- 2 Строк подання студентом роботи 12 лютого 2024 р.
3. Вихідні дані до проекту (роботи) Фінансова та податкова звітність підприємства, законодавчі та нормативні акти України, первинні документи підприємства, статистичні матеріали.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їй належить розробити): дослідити сутність дефініції «аудиторські докази» з метою її уточнення; визначити ієрархію вимог, що пред'являються до аудиторських доказів; встановити залежність між твердженнями керівництва щодо підготовки та подання фінансової звітності та аудиторськими доказами; дослідити й проаналізувати організацію та методик формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності в аудиторській фірмі; надати пропозиції з удосконалення методики формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності; розробити практичні рекомендації з удосконалення процесу отримання і оцінювання аудиторських доказів на рівні аудиторської фірми.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 18 рис., 23 табл.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	14.08.2023 р.	14.08.2023 р.
2	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	18.09.2023 р.	18.09.2023 р.
3	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	30.10.2023 р.	30.10.2023 р.

7. Дата видачі завдання: 20.06.2023 р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	жовтень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	листопад 2023	виконано
6.	Написання висновків	грудень 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	січень 2024	виконано
8.	Подання роботи на кафедрі	лютий 2024	виконано

Студент \_\_\_\_\_  
( підпис )

Р.Л. Кириченко

Керівник роботи \_\_\_\_\_  
( підпис )

Н.М. Проскуріна

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_

В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 146 с., 18 рис., 23 табл., 10 додатків, 91 літературних джерел.

### АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ, ПРОЦЕДУРИ АУДИТУ, ТЕСТИ КОНТРОЛЮ, ПРОЦЕДУРИ ПО СУТІ, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ.

Об'єктом дослідження є процес формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності.

Метою кваліфікаційної роботи магістра є наукове обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендації щодо удосконалення процесу формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності.

У процесі написання кваліфікаційної роботи магістра використано загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання, методи індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, герменевтики та порівняння, групування та узагальнення, абстрактно-логічний метод та метод причинно-наслідкових зв'язків, бібліометричний та бібліографічний методи, методи аналітичного групування, зведення та вибіркового метод, графічний метод.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення процесу формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності для забезпечення достовірності даних.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено:

– складові ресурсів, які забезпечують отримання аудиторських доказів, що здійснює вплив на ефективне планування шляхом раціонального

розподілу ресурсів, управління і контроль у процесі отримання аудиторських доказів, оцінку ефективності виконання аудиторських процедур та виконання аудиту на завершальному етапі;

- вимоги до аудиторської документації, щодо аудиторських доказів, що забезпечить концентрацію уваги при формуванні програми аудиту на визначені значущих питанням документування процесу;

- структуру внутрішнього положення щодо оцінки аудиторських доказів та визначено зміст кожного розділу, задля визначення характеру, тимчасових рамок і обсягу аудиторських процедур при плануванні та виконанні аудиту фінансової звітності;

- алгоритм організаційно-методичного забезпечення оцінки аудиторських доказів на основі бізнес-процесного підходу, що визначає в межах внутрішнього контролю якості оцінку аудиторських доказів.

набули подальшого розвитку:

- поняття «аудиторські докази», яке на відміну від існуючих включає орієнтованість на мету отримання доказів та метод угруповання інформації в контексті тверджень управлінського персоналу щодо підготовки та подання фінансової звітності;

- ієрархія вимог, щодо аудиторських доказів, в основу якої покладено розподіл вимог на загальні і конкретні для прийняття організаційних рішень;

- теоретичні підходи до класифікації тверджень керівництва щодо підготовки та подання фінансової звітності залежно від рівня впливу на характер аудиторських доказів, що дозволяє розширити базу дослідження в аудиті.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на удосконалення процесу аудиту. Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити отримання достовірних доказів при аудиті фінансової звітності.

## SUMMARY

Qualifying work contains 146 pp., 3 sections, 23 tab., 18 fig., 91 references, 10 applications.

AUDIT EVIDENCE, AUDIT PROCEDURES, TESTS OF CONTROL, SUBSTANTIVE PROCEDURES, FINANCIAL REPORTING.

The object of the study is the process of forming the evidence base for the performance of the task of auditing financial statements.

The purpose of the master's qualification work is the scientific substantiation of theoretical provisions and the development of practical recommendations for improving the process of forming the evidence base for the performance of the task of auditing financial statements.

In the process of writing the master's qualification work, general scientific and specific methods of scientific knowledge, methods of induction and deduction, theoretical generalization, hermeneutics and comparison, grouping and generalization, abstract-logical method and method of cause-and-effect relationships, bibliometric and bibliographic methods, methods of analytical grouping, summary and selective method, graphic method.

The scientific novelty of the obtained results lies in the substantiation of theoretical and methodological provisions and the development of practical recommendations for improving the process of forming the evidence base for the implementation of the task of auditing financial statements to ensure the reliability of data.

In the process of research, the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

improved:

– components of resources that ensure obtaining audit evidence, which

affects effective planning through rational allocation of resources, management and control in the process of obtaining audit evidence, assessment of the effectiveness of audit procedures and audit execution at the final stage;

- requirements for audit documentation, regarding audit evidence, which will ensure concentration of attention during the formation of the audit program on the identified significant issues of documenting the process;

- the structure of the internal provisions on the assessment of audit evidence and the content of each section is determined, in order to determine the nature, time frame and scope of audit procedures when planning and performing an audit of financial statements;

- an algorithm for organizational and methodological support for the assessment of audit evidence based on a business process approach, which determines the assessment of audit evidence within the limits of internal quality control.

acquired further development:

- the concept of «audit evidence», which, unlike the existing ones, includes focus on the purpose of obtaining evidence and the method of grouping information in the context of the statements of management personnel regarding the preparation and presentation of financial statements;

- hierarchy of requirements for audit evidence, which is based on the division of requirements into general and specific requirements for making organizational decisions;

- theoretical approaches to the classification of management statements regarding the preparation and presentation of financial statements depending on the level of influence on the nature of audit evidence, which allows to expand the research base in auditing.

The practical significance of the obtained results lies in the development of recommendations aimed at improving the audit process. The practical application of the recommendations proposed by the author will ensure obtaining reliable evidence during the audit of financial statements.

## СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

АФ – аудиторська фірма

АПУ – Аудиторська палата України

ВМП – витрати майбутніх періодів

ЗУ – Закон України

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

МСА 500 – Аудиторські докази

МФУ – Міністерство фінансів України

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

НП(С)БО 1 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

тис. грн. – тисяч гривень

год. – годин

грн. – гривень

і т.д. – і так далі

% – відсотки

р. – рік

рр. – роки

в т.ч. – в тому числі



## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП ..... 11

РОЗДІЛ 1 ТЕОРИТИЧНІ ОСНОВИ ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ  
ДОКАЗІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1 Сутність та значення доказів в процесі виконання завдання з  
аудиту ..... 16

1.2 Твердження фінансової звітності, щодо яких отримуються  
аудиторські докази..... 32

1.3 Методика отримання аудиторських доказів..... 43

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОТРИМАННЯ АСПЕКТИ  
АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ  
ЗВІТНОСТІ В ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика аудиторської фірми ..... 51

2.2 Розробка внутрішньої політики на рівні аудиторської фірми щодо  
формування доказової бази формування аудиторської думки ..... 61

2.3 Формування звіту незалежного аудитора про фінансову звітність на  
підставі оцінки аудиторських доказів ..... 70

РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ  
КОМПЛЕКСНОЇ ОЦІНКИ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ В ТОВ  
«ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»

3.1 Удосконалення методики отримання аудиторських доказів ..... 81

3.2 Напрями покращення процесу документування аудиторських  
доказів ..... 87

3.3 Вплив оцінки аудиторських доказів на звіт незалежного аудитора про

фінансову звітність .....	103
ВИСНОВКИ .....	112
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ .....	116
ДОДАТОК А Аналіз посилань на аудиторські докази в МСА .....	125
ДОДАТОК Б Аналіз критеріальних ознак класифікації аудиторських доказів за літературними джерелами .....	128
ДОДАТОК В Аналіз видів аудиторських доказів за літературними джерелами .....	129
ДОДАТОК Д Аналіз джерел отримання аудиторських доказів за літературними джерелами .....	131
ДОДАТОК Е Аудиторські процедури аудиту грошових коштів у національній валюті, необхідні для отримання доказів у розрізі тверджень фінансової звітності .....	133
ДОДАТОК Ж Організаційна структура аудиторської фірми ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» .....	136
ДОДАТОК К Динаміка надання аудиторських послуг ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» за 2020-2022 роки .....	137
ДОДАТОК Л Структура аудиторських послуг, наданих ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» за 2022 рік .....	138
ДОДАТОК М Робочий документ «Оцінка надійності джерел аудиторських доказів» .....	139
ДОДАТОК Н Критерії оцінки аудиторських доказів .....	142

## ВСТУП

В сучасних умовах на українському ринку зростає конкуренція на аудиторські послуги, підвищується вимогливість замовників і користувачів аудиту, зацікавлених в тому, щоб аудиторські перевірки проводилися у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, що регулює питання щодо отримання аудиторських доказів.

Для забезпечення головної мети аудиту – висловлення впевненості у достовірності фінансової звітності у всіх її суттєвих аспектах – аудитору слід вивчити інформацію, яка є основою фінансових звітів. Результати такого вивчення формують аудиторську думку про відображення стану підприємства-клієнта у фінансовій звітності. У процесі аудиторської перевірки аудитор, як правило, отримує великий обсяг інформації від економічного суб'єкту, що перевіряється, або від третіх осіб. Лише певна частина інформації та результати її аналізу аудитором можуть слугувати підтвердженням або спростуванням існування та достовірності відображення факту, події, процесу чи явища фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта у його звітності на певну дату. Така інформація становить сутність аудиторських доказів та слугує основою для аудиторського висновку і звіту.

Значний внесок до дослідження проблем теорії і методології доказів аудиторської діяльності внесли такі українські вчені, як: Давидов Г. М., Дікань Л. В., Дорош Н. І., Кулаковська Л. П., Немченко В. В., Петрик О. А., Проскуріна Н. М., Рядська В. В., Усач Б. Ф. Особливості формування теоретичної бази в галузі розкриття ролі та сутності аудиторських доказів, вимог до них, організації процесу збору доказів знайшли відображення у працях відомих зарубіжних вчених, таких як Аренс А. Е., Монгомері Р., Робертсон Дж. та інші.

У численних роботах цих авторів містяться результати

фундаментальних досліджень і практичні рекомендації, приділяється велика увага перспективам розвитку організації аудиторської діяльності. Проте питання дослідження аудиторських доказів не отримала належного розвитку.

Недостатня розробленість теоретичних і практичних аспектів з приводу достовірності та отримання аудиторських доказів при аудиті фінансової звітності вимагає подальших досліджень, що і обумовлює вибір теми та її актуальність.

Важливість окреслених проблем та їхня наукова й практична значущість зумовили вибір теми магістерської роботи, визначили її актуальність, мету, завдання та зміст.

Метою кваліфікаційної роботи магістра є наукове обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендації щодо удосконалення процесу формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- дослідити сутність дефініції «аудиторські докази» з метою її уточнення;
- визначити ієрархію вимог, що пред'являються до аудиторських доказів;
- встановити залежність між твердженнями керівництва щодо підготовки та подання фінансової звітності та аудиторськими доказами в межах здійснення аудиту;
- дослідити й проаналізувати організацію та методику формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності в аудиторській фірмі;
- надати пропозиції з удосконалення методики формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності;
- розробити практичні рекомендації з удосконалення процесу отримання і оцінювання аудиторських доказів на рівні аудиторської фірми.

Об'єктом дослідження виступає процес формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних питань аудиту, щодо формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності аудиторською фірмою.

У процесі написання кваліфікаційної роботи магістра використано загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання. Методи індукції та дедукції – для визначення місця аудиторських доказів в системі аудиту фінансової звітності. Методи теоретичного узагальнення, герменевтики та порівняння дали можливість уточнити понятійний апарат магістерської роботи в частині трактування сутності поняття «аудиторські докази». За допомогою методів групування та узагальнення вдосконалено ієрархію вимог, що пред'являються до аудиторських доказів. Абстрактно-логічний метод та метод причинно-наслідкових зв'язків були використані в процесі теоретичного узагальнення й формування висновків. Бібліометричний та бібліографічний методи застосовано при дослідженні проблемних питань аудиторських доказів при аудиті фінансової звітності. У процесі апробації запропонованого процесу отримання і оцінювання аудиторських доказів на рівні суб'єктів аудиторської діяльності, використані методи аналітичного групування, зведення та вибіркового методу, а для побудови діаграм, таблиць і схем – графічний метод.

Інформаційною базою дослідження є фундаментальні концепції та гіпотези сучасної теорії бухгалтерського обліку і аудиту, нормативно-правові акти України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів з питань теорії та організації бухгалтерського обліку і аудиту, монографічні та періодичні фахові видання, матеріали всеукраїнських і міжнародних наукових і науково-практичних конференцій, дані бухгалтерського обліку та звітності аудиторських фірм, Інтернет-ресурси тощо. У роботі використані результати проведеного автором обстеження аудиторської фірми ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення процесу формування доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності для забезпечення достовірності даних.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено:

- складові ресурсів, які забезпечують отримання аудиторських доказів, що здійснює вплив на ефективне планування шляхом раціонального розподілу ресурсів, управління і контроль у процесі отримання аудиторських доказів, оцінку ефективності виконання аудиторських процедур та виконання аудиту на завершальному етапі;

- вимоги до аудиторської документації, щодо аудиторських доказів, що забезпечить концентрацію уваги при формуванні програми аудиту на визначені значущих питаннях документування процесу;

- структуру внутрішнього положення щодо оцінки аудиторських доказів та визначено зміст кожного розділу, задля визначення характеру, тимчасових рамок і обсягу аудиторських процедур при плануванні та виконанні аудиту фінансової звітності;

- алгоритм організаційно-методичного забезпечення оцінки аудиторських доказів на основі бізнес-процесного підходу, що визначає в межах внутрішнього контролю якості оцінку аудиторських доказів.

набули подальшого розвитку:

- поняття «аудиторські докази», яке на відміну від існуючих включає орієнтованість на мету отримання доказів та метод угруповання інформації в контексті тверджень управлінського персоналу щодо підготовки та подання фінансової звітності;

- ієрархія вимог, щодо аудиторських доказів, в основу якої покладено розподіл вимог на загальні і конкретні для прийняття організаційних рішень;

- теоретичні підходи до класифікації тверджень керівництва щодо

підготовки та подання фінансової звітності залежно від рівня впливу на характер аудиторських доказів, що дозволяє розширити базу дослідження в аудиті.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробленні рекомендацій, спрямованих на удосконалення процесу отримання і оцінювання аудиторських доказів на рівні суб'єктів аудиторської діяльності. Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити отримання достовірних доказів при аудиті фінансової звітності.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію на двох міжнародних науково-практичних конференціях: III Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Importance of Soft Skills for Life and Scientific Success» (07 березня 2024 р., м. Дніпро, Україна) та X Міжнародна науково-практичній конференції «Global achievements and current trends in the development of science» (11-13 березня 2024 р., м. Софія, Болгарія).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань. Основний зміст викладено на 97 сторінках друкованого тексту.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРИТИЧНІ ОСНОВИ ОТИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

#### 1.1 Сутність та значення доказів в процесі виконання завдання з аудиту

В сучасних умовах реформування українського бухгалтерського обліку та зближення його з міжнародними стандартами особливу актуальність і значимість набуває розробка методики отримання аудиторських доказів достовірності показників фінансової звітності шляхом проведення аудиторських процедур по суті, аналітичних процедур, а також дослідження і оцінка організації внутрішнього контролю обліку активів і зобов'язань в процесі внутрішнього і зовнішнього аудиту.

Поняття «аудиторські докази» є ключовою категорією аудиту, базовим елементом аудиторської перевірки, від якого залежить думка аудитора про достовірність фінансової звітності. На думку більшості зарубіжних вчених, загальної концепції аудиторських доказів в теорії не існує, а деякі з них вважають, що її розробка досить проблематична у зв'язку з тим, що вона зачіпає велику частину самостійних категорій аудиту. Згідно іншої думки, «теорія аудиторських доказів лежить в основі всієї теорії аудиту» [91].

На думку Мюлера, розвиток теоретичних основ вимагає виявлення й аналізу характеристик аудиторських доказів, вивчення переконливості різного типу аудиторських доказів [88].

Бхансалі Н. поділяє дану думку і вважає, що «теорія доказів необхідна, і важливим її елементом має виступати розуміння і пояснення цінності аудиторських доказів (переконливості)»[84].

Зміст загальнонаукового поняття «доказ» найповніше з точки зору діалектичного підходу розкривається у працях Монгієля. На його думку,



«доказ – це готове судження про предмет, метод формування суджень і рух думки за логікою предмета». Згідно з сучасним підходом, доказ – це логічний процес, що полягає в обґрунтуванні істинності того чи іншого положення за допомогою інших положень, істинність яких вже доведена [87].

Доказ – це метод встановлення, обґрунтування істинності судження.

Дорош Н. І. зазначає, що в економічній літературі, під доказом розуміють факт, який підтверджує чи спростовує інший факт, або ж відомості щодо певного факту, які дають змогу досить впевнено сформулювати думку і скласти аудиторський висновок [24].

В свою чергу юридична наука трактує докази, як фактичні дані (свідчення) про обставини, що мають значення для прийняття правильного рішення [10]. Незважаючи на те, що поняття доказів в юриспруденції нормативно закріплено, питання визначення доказів, залишається одним із найбільш суперечливих.

Доказ складається з трьох складових: тези; аргументів; демонстрації.

Теза – це судження, істинність якого потрібно довести при наявності інших суджень, названих аргументами. Наприклад, необхідно довести, що фінансова звітність містить достовірну інформацію (ризик присутності невірних даних не перевищує певного рівня) [1].

Аргумент – це наступне положення (мовні висловлювання чи текст), яке стосується тези й обґрунтовує її чи переконливо доводить істинність тези. Аргументи поділяються на п'ять груп: 1) положення про засвідчені факти – найбільш переконливі доводи для доказу істинності тез; 2) визначення – розкриваються з вичерпною повнотою змісту поняття, його змістового значення; 3) аксіоми – положення і принципи, що у даних межах приймаються за істинні без доказів; 4) постулати – вихідні допущення, прийняті без доказу, що служать основою для наступних міркувань та мають бути очевидні, навіть якщо їхня істинність не може бути доведена безперечно. Постулати переслідують за мету: пояснити, чому необхідний аудит та довести, що за певних умов як результат перевірки можна одержати

об'єктивну картину ; 5) раніше доведені положення – положення, які не вимагають додаткового дослідження. [1].

Демонстрація – це спосіб виведення тези з аргументу та має забезпечити, щоб теза логічно випливала з аргументів за правилами умовивода, і логічний зв'язок між ними був бездоганно продемонстрований [. Усі ці складові в повному обсязі відображають структуру доказів, їх значимість, а також основні положення [1].

Між елементами структури доказів існують щільні взаємозв'язки, які залежать один від одного (рис. 1.1).

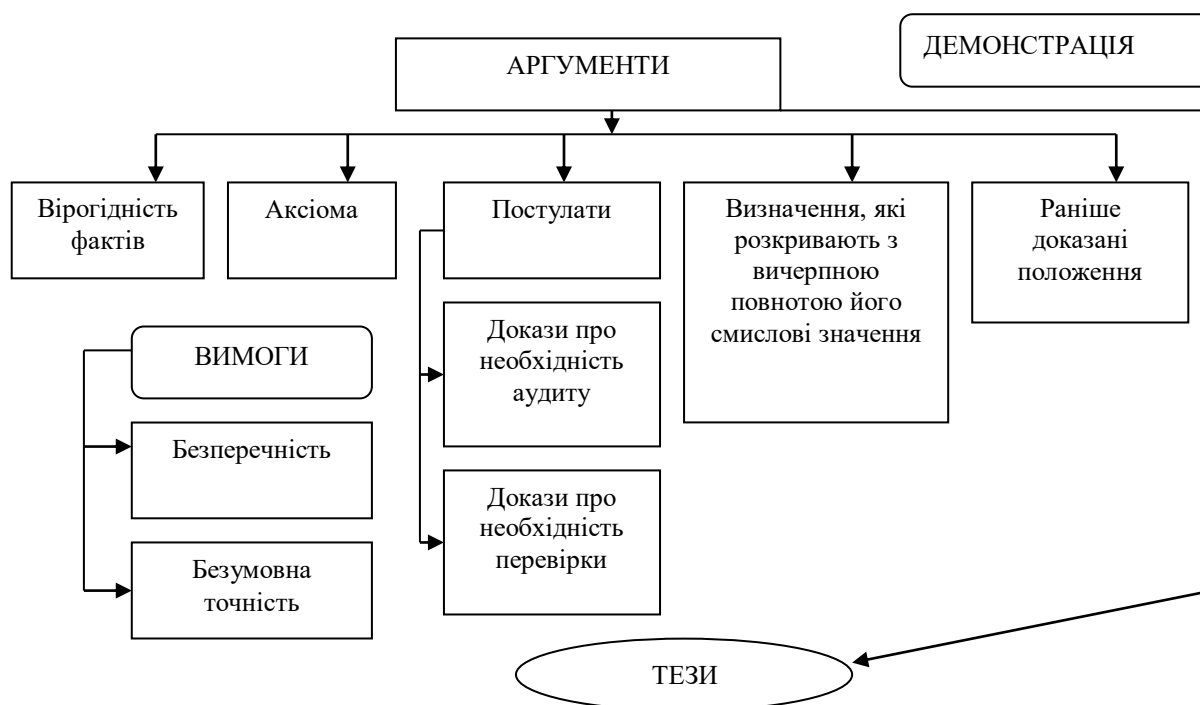


Рисунок 1.1 – Структура аудиторських доказів

Відносять аудиторські докази до «загальнонаукових понять, запозичених з інших наук, які були розширені і доповнені з урахуванням специфіки аудиту» [18].

В якості характеристик, притаманних загальноприйнятому поняттю «доказ», автори визначили структуру, а в якості особливостей – обмеження, властиві аудиту, застосування спеціальних методів (аудиторських процедур) і

«можливість перегляду істини» після внесення виправлень клієнтом. Уточнюючи цю позицію, слід зазначити, що із загальноприйнятим поняттям, використовуваним в логіці, математиці, юриспруденції, аудиторські докази мають подібну мету (встановлення істини чи достовірності) і подібні характеристики (переконливість, достатність, належність або доречність). До відмітних особливостей також слід віднести склад джерел доказів, зміст аргументу (вимоги законодавства і внутрішньофірмових стандартів) і тези (передумов достовірності звітності) [16].

Досить часто поняття «аудиторські докази» зводиться до поняття «джерела доказів». Загальноприйнято розрізняти поняття «доказ» і «джерела доказів».

Так у Економічному словнику під джерелом розуміється те, що дає початок чому-небудь, служить підставою чого-небудь, є тим, звідки виходить, береться [26]. Відповідно, джерела аудиторських доказів – це початкова, вихідна інформація, підстава для отримання докази або система; особи, які створюють вихідну інформацію.

Джерела аудиторських доказів формуються всередині підприємства-клієнта, третіх осіб, тому вплинути на процес їх формування аудитор не має можливості.

У більшості літературних джерел наведене визначення, відповідає МСА 500 «Аудиторські докази», що справедливо підкреслює необхідність і значимість аудиторських доказів у процесі перевірки.

Також чимало українських науковців намагалися дати характеристику терміну «аудиторські докази» [9, 10, 18, 21, 24, 48, 51, 55, 69]. Результати аналізу ми узагальнили в таблиці 1.1.

Тлумачення поняття аудиторського доказу у різних науковців дещо відрізняється, а це може ускладнювати розуміння поняття, як економічної категорії. На думку Білухи М. Т. аудиторські докази – це професійна інформаційна комунікація, яка класифікується на робочу, пряму, непряму та опосередковану [9].

Таблиця 1.1 – Трактування поняття «аудиторські докази» в літературних джерелах українських авторів

Автор, джерело	Визначення економічної сутності поняття аудиторські докази	Аналіз підходів
1	2	3
Петрик О. А. [55]	конкретні дані, факти, представлені у кількісному, вартісному або описовому (словесному) вираженні, які містяться у джерелах інформації, що використовуються у процесі аудиторської перевірки, і які можуть слугувати підтвердженням або спростуванням інших даних (фактів)	визначення сформульоване, виходячи з загальнотеоретичних трактувань поняття «доказ», недостатньо повно відображає специфіку аудиту
Давидов Г. М. [21]	інформація, одержана аудитором при підготовці висновків, на яких ґрунтується аудиторський звіт.	відповідає визначенню МСА 500, розглядається з точки зору інформаційного підходу
Болдуєв М. В., Болдуєва О. В, Лищенко О. Г. [10]	інформація, яка використовується аудитором для формулювання висновків, на яких ґрунтується думка аудитора (безумовно-позитивна, умовно-позитивна, негативна).	
Рядська В. В., [69]	вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка; вони охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою звітів та іншої інформації.	
Грицак І. І., Чубай В. М. [18]	інформація, одержана аудитором для вироблення думки, на підставі якої ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту.	
Назарова К. О. та ін. [48]	інформація, яка отримана аудитором шляхом проведення тестів і процедур перевірки на суттєвість з метою вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку (звіту).	розглядається з точки зору інформаційного підходу
Білуха М. Т. [9]	професійна інформаційна комунікація (робоча, інформаційно пряма, непряма та опосередкована), у складі загального інформаційного забезпечення аудиту.	
Немченко В. В. Редько О. Ю. [51]	документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої дії господарюючого суб'єкта, окрім того, доказ може стати підтвердженням або спростуванням існування тієї або іншої події чи дії.	розглядається з точки зору інформаційного підходу, розкриває роль і методи збору доказів, невірно вказано, що докази «підтверджують правильність», насправді можуть і не підтверджувати, поняття

## Продовження таблиці 1.1

1	2	3
Дорош Н. І. [24]	інформація, зібрана аудитором під час перевірки, і висновки, які слугують для обґрунтування думки щодо достовірності фінансової звітності.	розглядається з точки зору інформаційного підходу, справедливо підкреслюється мета збору доказів.

В той же час Петрик О. А. доводить, що в процесі аудиту отриманні з відповідних джерел інформації дані та факти виражаються у кількісному, вартісному або описовому виміру [55]. На нашу думку підходи Петрика О. А. та Білухи М. Т. узгоджуються з загальноприйнятим поняттям доказ.

При цьому у більшості авторів наведено визначення, відповідне МСА 500. В свою чергу Назарова К. О. та ін. звертають увагу на шляхи отримання аудиторських доказів за допомогою проведення тестів і процедур перевірки на суттєвість [48].

Проте, Бутинець Т. А. доводить, що докази в аудиті відсутні, якщо це справді аудит, а не ревізія. Автори відзначають, що збирання аудиторських доказів не є метою аудиту. Далі вони відзначають «...збирання доказів не передбачено законодавством, їх не вимагають і самі замовники аудиту. До завдань аудитора не входить саме така вимога, як надання доказів, а тому аудитор не має права здійснювати пошук доказів за своєю ініціативою». Проте, як висновок, зазначають «Аудитор вивчає минулі факти господарського життя на відповідність їх чинному законодавству, тобто він повинен впевнитись, що здійсненні на підприємстві факти відображені в обліку і звітності згідно з чинними нормативними актами. Якщо аудитор сумнівається у достовірності даних, то замовник аудиту повинен надати аудитору докази того, що такі факти відображені у фінансовій звітності відповідно до вимог, а аудитор на підставі наданої замовником інформації формулює власну думку про достовірність фінансової звітності» [12]. Думки науковців суперечать одна одній. В дослідженні вживаються терміни «докази», «факти», «інформація» і увага акцентується на їх юридичній сутності. На наш погляд такі думки авторів є суперечливими.

Аналіз визначень поняття «аудиторські докази» українських вчених дозволив зробити наступні висновки:

- маються визначення, де аудиторські докази зводять до їх джерел;
- маються визначення, в яких немає істотних відмінностей між доказами, процедурами їх отримання та аудитом як процесом підтвердження достовірності бухгалтерського обліку;
- автори у визначеннях справедливо підкреслюють мета отримання доказів: формування думки в аудиторському висновку;
- при формулюванні визначення в літературі і стандарті застосовується інформаційний підхід (МСА 500, Немченко В. В. Редько О. Ю.);
- найбільш повне визначення «аудиторські докази» міститься в МСА 500 (Давидов Г. М., Рядська В. В.).

З точки зору нормативно – правового регулювання, а саме в контексті МСА 500 під аудиторськими доказами розуміється отримана аудитором інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. Метою МСА 500 є встановлення положень і надання рекомендацій щодо розробки та виконання процедур аудитором, який уможливить отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора [45].

Поняття аудиторських доказів зустрічається майже у всіх МСА (додаток А). Цей факт підтверджує значимість отримання аудиторських доказів в процесі аудиту фінансової звітності.

Узагальнюючи наукові підходи до трактування поняття аудиторського доказу та сучасну практику аудиту ми уточнюємо дану дефініцію і пропонуємо під аудиторськими доказами розуміти – документально підтверджену інформацію, одержану аудитором під час виконання процедур аудиту, які базуються на твердженнях підготовки фінансової звітності з метою формування аудиторського судження на якому ґрунтується незалежна

аудиторська думка про достовірність фінансової звітності.

Дослідженню тих чи інших елементів, або ж частини усієї системи доказів, визначенню особливостей їх отримання, перевірки і оцінки, належного використання сприяє їх класифікація. Класифікація доказів означає їх наукове групування за певними ознаками, які притаманні змісту або формі [61]. Питання про виокремлення класифікації аудиторських доказів є досить дискусійним (додаток Б, В).

Більшість авторів, таких як: Гнедіна, К. В. [16], Лубенченко О. Е. [36], Немченко В. В. [51] та інші виділяють три основні види аудиторських доказів:

- внутрішні – інформація, отримана від підприємства-замовника;
- зовнішні – інформація, отримана від третіх осіб;
- змішані – інформація, отримана від підприємства-замовника і підтверджена із зовнішнього джерела.

На думку вчених найціннішими і найбільш достовірними є зовнішні докази, менш цінними – змішані, а в останню чергу внутрішні.

В свою чергу Рядська В. В. [69] та Петрик О. А. [55] виділяють крім вищезазначених ще четвертий вид аудиторських доказів такий як докази, отримані безпосередньо аудитором. Основним недоліком існуючих класифікацій аудиторських доказів є їх безсистемність, виділення видів аудиторських доказів безвідносно до конкретних ознак класифікацій.

Варто відзначити, що пропонується і таке класифікування аудиторських доказів за такими критеріями як:

- за функціональним значенням (предметні та допоміжні докази);
- за роллю дослідних даних (емпіричні та математичні докази);
- за способом підтвердження (прямі та зворотні докази);
- за метою (захисні та спростовуючі докази);
- за способом закріплення (особисті та матеріальні, в тому числі майнові та письмові);
- за наближенням до реальних подій (природні, штучні та

раціональна аргументація);

- за відповідністю між доказом і фактом, що мав місце (первинні, вторинні, побічні);

- за джерелами (дані, сформовані під контролем аудиторів, директорів, третіх осіб) [1, 10].

Явними недоліками наведеної класифікації є її громіздкість, недостатня зрозумілість, ускладнення за рахунок виділення ознак, які не мають важливого значення.

Носова К. П. [52] та Фабіянська В. Ю. [78] за характером аудиторські докази поділяють на: 1) візуальні – результати огляду, спостереження; 2) документальні – інформація отримана з паперових, електронних і інших носіїв; 3) усні – отримані при опитуваннях або у формі заяв керівництва.

В той час, як Грицак І. І. [18] пропонує дещо інші показники, такі як: документальні, усні та електронні.

Слід зазначити, що будь які підходи до класифікації, визначення її критеріїв, віднесення доказів до тих чи інших видів і груп мають досить умовний характер і залежать від конкретних обставин, встановлення і доказування яких відбувається. Один і той самий доказ може бути віднесений залежно від них до тієї чи іншої їх різновидності, і жодний науковець чи практик ніколи не визначають раз і назавжди конкретний доказ лише в одній єдиній їх групі.

МСА 500 окреслює вимоги до аудиторських доказів, а саме це:

- достатність аудиторських доказів – це критерій оцінки кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів, у першу чергу, залежить від значення оціненого ризику суттєвих викривлень у фінансових звітах замовника. Чим більше значення ризику суттєвих викривлень – тим більший обсяг доказів повинен отримати аудитор;

- відповідність аудиторських доказів – це критерій оцінки їх якості.

Достатність та відповідність аудиторських доказів є взаємозалежними. Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не може



компенсувати їх низької якості.

На якість усіх аудиторських доказів впливає достовірність інформації, на якій вона ґрунтуються. Безперечно, наявність достовірної інформації дозволяє підвищити ефективність функціонування ринку капіталу та надає можливість оцінювати і прогнозувати наслідки різних економічних рішень.

Немченко В. В. виділяє достовірність доказів та достовірність операцій. Достовірність доказів виражається у довірі до них та їх правдивості. Достовірність операцій – ступінь адекватного відображення об'єктивно здійснених явищ, процесів, подій [51].

Достовірність аудиторських доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання; достовірність аудиторських доказів, отриманих усередині суб'єкта господарювання, підвищується, якщо запроваджені ним відповідні заходи внутрішнього контролю, включаючи контроль за підготовкою та зберіганням інформації, є ефективними; аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором є більш достовірними, ніж докази, отримані на основі припущень; аудиторські докази в документальній формі є більш достовірними, ніж докази, отримані в усній формі; аудиторські докази, підкріплені оригіналами документів, більш достовірні, ніж підкріплені копіями [74].

На достовірність аудиторських доказів впливає ряд факторів, серед яких доцільно виділити: а) незалежність джерела інформації; б) ефективність внутрішнього контролю суб'єкта господарювання; в) безпосередні знання аудитора; г) оцінка джерел отримання інформації; д) ступінь об'єктивності; ж) достатність; з) своєчасність; к) об'єднаний ефект.

Отже можна зробити висновок, що достовірними будуть ті докази, які підтверджуються документами і фактичним станом активів і зобов'язань; якщо вони, будучи зібраними з різних джерел, не суперечать один одному. Якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, непослідовні, або аудиторські докази, отримані з різних джерел, не відповідають або суперечать один одному, аудиторам необхідно визначити додаткові

процедури аудиту, які дозволять одержати достовірні докази.

Більшість авторів [1, 10, 13, 38, 77] підтримують вимоги, виділені в стандартах аудиту (достатність і відповідний характер). На наш думку, з даною позицією слід погодитися, оскільки в ній відбивається чіткий поділ на кількісну ознаку, якому відповідає достатність, і якісну, яку визначає відповідний характер. Якщо відносно виділення кількісної вимоги (достатності) існує практично однозначна позиція, то з приводу виділення якісної ознаки єдиної позиції у авторів немає. Існують підходи авторів, згідно з якими якість доказів визначається:

- достовірністю;
- значимістю;
- достовірністю і доречністю;
- комплексом вимог (неупередженість, об'єктивність, адекватність, доступність, актуальність, необхідність, правильність), чіткий взаємозв'язок між якими авторами не визначена.

З першим підходом до виділення двох якісних вимог слід не погодитися, оскільки достовірність і доречність не ототожнюються і певної причинно-наслідкового взаємозв'язку між цими поняттями не існує.

Загальноприйнято вважати, що доречність – відповідність ситуації чийось дій обстановці, а достовірність – справжність чого-небудь. Доречність і достовірність є вимогами до якості і, як нам видається, визначають належний характер аудиторських доказів.

Сурніна К. С. ввела узагальнюючу якісну категорію «значущість», яка, на його думку, визначається надійністю і корисністю для вирішення певного роду проблем. Таким чином, автор для опису якісних характеристик вводить поняття «значимість», але в сучасній літературі дане поняття не знаходить відображення, а в аудиторських стандартах аналогічно поняттю «належний характер» [75]. При цьому слід зазначити, що деякими авторами виділені якісні характеристики, які узагальнюють вимога достовірності, але комплексний підхід у літературі не використовується. Наприклад, такими

вимогами є обґрунтованість і правильність, виділені Петрик О. А. Вимога обґрунтованості, визначає достовірність доказів і «характеризує зміст у доказах даних, наведених у первинних документах і звітах, облікових регістрах, формах звітності і інших документах, підтверджених підписом конкретних виконавців». Під правильністю мається на увазі вимога, відповідно до якої аудиторські докази повинні бути перевірені аудитором всебічно (формально, арифметично і логічно) [56].

У зв'язку з тим, що докази подаються в документальній формі, вважаємо за доцільне до якісних вимогам віднести вимогу толерантності. Виділення даної вимоги обґрунтовано тим, що аудиторський доказ повинен мати форму, зручну для представлення інформації, що дозволить контролеру якості й іншому можливому користувачеві відтворити зміст доказів. На наш погляд, поряд з іншими вимогами важливе значення має вимога аналітичності, дотримання якого дозволяє більш детально зрозуміти інформацію, на підставі якої аудитор виявляє детальні причини помилок і порушень. Аудиторські докази будуть якісними, якщо будуть формуватися, збиратися і оцінюватися в системі, з урахуванням взаємозв'язків між ними. На наш погляд, основною вимогою системності є несуперечність доказів.

Коли аудитор переконується у вірності сукупності основних положень, то досягнута впевненість вище, ніж отримана за окремими пунктами. Сукупна впевненість, отримана з надійних джерел доказів більше, ніж сума окремо взятих впевнено.

Аналіз розглянутих вище вимог до аудиторських доказів показав, що відсутній основна вимога, яка б узагальнювала кількісні та якісні характеристики. Для вираження думки про достовірність фінансової звітності, аудиторські докази повинні бути, перш за все, переконливими. Слід зазначити, що в теорії аудиту даній вимозі не приділяється достатньої уваги.

Доказ – це прийом, до якого вдаються з тією метою, щоб переконатися в правильності якого положення, вірності пізнання або у тому випадку, якщо дане положення заперечується, для того, щоб ще раз його доповнити і

підтвердити [1, с. 141].

Щоб відповідати вимозі переконливості, докази повинні якомога більше відповідати фактичним подіям і фактам, відбитим в обліку і звітності

Таким чином, на наш погляд, узагальнюючим вимогою має виступати вимога переконливості, яке характеризує корисність аудиторських доказів для цілей обґрунтування думки про достовірність фінансової звітності, і інтегрує кількісні та якісні характеристики доказів.

У зв'язку з тим, що існуючі в літературі підходи до класифікації вимог до аудиторських доказів опрацьовані в недостатній мірі, ми вважаємо за доцільне побудувати ієрархію вимог. Ієрархія заснована на принципі структурної організації багаторівневих систем, що складається в упорядкування взаємодій між рівнями у порядку від вищого до нижчого. Розроблена ієрархія вимог, що пред'являються до аудиторських доказів, представлена на рисунку 1.2.

На першому (вищому) рівні пропонується декомпозиція по цілях на загальні (для обґрунтування думки про достовірність фінансової звітності) і конкретні для прийняття організаційних рішень (про вибір характеру, обсягу та часу аудиторських процедур).

Для реалізації першої мети аудиторські докази повинні бути переконливими, а для другої мети – відповідати вимогу цінності. Для управління важлива інформація, яка корисна, значуща для системи управління, яка веде до здійснення мети, поставленої в процесі управління.

Сурніна К. С. визначає, що цінність інформації «залежить від мети, яку переслідує одержувач інформації». Способи кількісного визначення цінності засновані на уявленні про мету, досягнення якої сприяє отримана інформація. Чим більшою мірою інформація допомагає досягненню мети, тим більш цінною вона вважається [75, с. 21].

Для прийняття рішень інформація повинна бути релевантною, своєчасною, мати принцип зворотного зв'язку, короткою, точною, оперативною та адресною.



Рисунок 1.2 – Ієрархія вимог, що пред'являються до аудиторських доказів

Акцентуючи увагу на застосуванні доказів для обґрунтування організаційних рішень для цілей модифікації характеру, обсягу та часу написання аудиторських процедур, вимог до інформації слід вважати:

- оперативність або своєчасність (мобільність, готовність до того часу, коли вона необхідна);
- адресність (повинна бути доведена до відповідального виконавця);
- стислість (відсутність зайвої інформації);
- релевантність (застосовність для вирішення конкретних завдань управління).

Для підвищення аналітичності методики оцінки доказів на другому рівні виділені вимоги, що розкривають переконливість і цінність. Для мети

обґрунтування думки в звіті аудитора деталізовано вимогу переконливості на достатність (кількість) і відповідний характер (якість), які конкретизовані на третьому (нижчому) рівні.

Ієрархія вимог має важливе значення в процесі планування, збору аудиторських доказів і для визначення критеріїв їх подальшої оцінки. Для обґрунтування думки про достовірність фінансової звітності аудиторські докази повинні бути переконливими, тобто повинні мати достатній і відповідний характер.

На наш погляд, якісну характеристику «відповідний характер» слід деталізувати, виділяючи в якості складових вимоги достовірності (надійності) інформації, доречності за змістом, а також доповнюючи вимогами толерантності, аналітичності та системності.

У процесі аналізу навчальної та наукової літератури, аудиторських стандартів виявлено, що одним з недоліків підходів до розкриття змісту понять вимог, що пред'являються до аудиторських доказів, є неузгодженість думок, неоднозначність у трактуванні, що призводить до посилення суб'єктивізму в аудиті та неповного або невірного розуміння вимог.

Дослідивши наукові праці, ми дійшли до висновку, що найбільш точно подають зміст таких понять як «достатність», «відповідний характер», «достовірність», «переконливість» і «цінність» (табл. 1.2).

Таким чином, зміст понять, зазначених в таблиці 1.2 відображають єдиний підхід до вимог, що дозволить уникнути неузгодженості думок при їх трактуванні і суб'єктивізму при оцінці їх дотримання. Єдиний підхід до вимог дозволить уникнути конфліктних ситуацій між виконавцями аудиторських процедур, в ході яких формуються аудиторські докази, і контролерами якості, які здійснюють оцінку дотримання вимог, що пред'являються до доказів і процесу їх збору.

Для того щоб вимоги до аудиторських доказів були дотримані, необхідно забезпечити процес збору доказів необхідними ресурсами відповідної якості.

Таблиця 1.2 – Визначення понять «цінність», «переконливість», «відповідний характер», «достатність» аудиторських доказів

Визначення стандарту (МСА 500)	Посилання на визначення авторів	Авторська позиція
<b>Відповідний характер</b>		
Міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність, для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується незалежна аудиторська думка.	Синонім доречності та необхідності: отримання конкретного необхідного аудиторського доказу, зміст якого характеризує об'єкт дослідження [35], якісна сторона аудиторських доказів, визначає їх збіг з конкретною передумовою підготовки фінансової звітності та її достовірність [59]	Вимога, що характеризує доречність і надійність висновків, що лежать в основі формування думки про достовірність фінансової звітності та визначається достовірністю, доречністю, толерантністю, аналітичністю і системністю аудиторських доказів.
<b>Переконливість</b>		
-	Ступінь переконливості доказів можна оцінювати тільки після загальної оцінки достовірності, достатності та своєчасності [7].	Вимога, що характеризує корисність аудиторських доказів для цілей обґрунтування думки про достовірність фінансової звітності.
<b>Достатність</b>		
Міра кількості аудиторських доказів. На необхідну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів	Обсяг доказів, на підставі якого аудитор був би впевнений в правильності наявного у нього думки [8], залежить від правдивості інформації і надійності [52], визначається на основі оцінки СВК і рівня аудиторського ризику [19], визначається обсягом вибірки, характером конкретних елементів, репрезентативністю вибірки [11].	Вимога, яка визначає мінімальний обсяг інформації, зміст і достовірність якої дозволяє переконати аудитора в ступені достовірності фінансової звітності.
<b>Достовірність доказів</b>		
-	Характеристика того, наскільки докази можуть вважатися гідними довіри і правдоподібними [7], показник надійності і значимості доказів для конкретних тверджень [24].	вимога, що характеризує відповідність змісту джерел аудиторських доказів фактичним обставинам, подіям реальної дійсності.
<b>Цінність</b>		
-	Веде до здійснення мети, поставленої в процесі управління [68].	вимога, що визначає корисність інформації для прийняття відповідних рішень (вибір і зміна характеру, обсягу та часу аудиторських процедур) і досягнення поставлених цілей (зниження аудиторських ризиків).

Таким чином, докази в аудиторському процесі перевірки фінансової звітності являють собою інформацію, яка одержана аудиторами в процесі формування висновків, на яких ґрунтується їх професійна незалежна думка. Аудиторські докази збирають для підтвердження логічної тези про достовірність (реальність) даних фінансової звітності та бухгалтерського обліку, використовуючи фактичні та документальні прийоми аудиту. Основними вимоги до аудиторських доказів є достовірність, достатність, своєчасність, доречність.

## 1.2 Твердження фінансової звітності, щодо яких отримуються аудиторські докази

Фінансова звітність є однією із складових інформаційного забезпечення, що пов'язує підприємство з суспільством та діловими партнерами і ґрунтується на узагальнених даних бухгалтерського обліку підприємства і підтверджує результати діяльності.

Узагальнюючим інструментом інформаційного забезпечення управління підприємством є система його бухгалтерського обліку та бухгалтерська звітність як її результативний продукт. Звітність містить усю необхідну інформацію основою якої є прийняття управлінських рішень менеджерами підприємства. Як результат, ефективність управління, безпосередньо, залежить від правдивості та повноти цієї інформації.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [58]. Проте, на даний момент, її можна вважати найголовнішою, адже вона є публічною: її користувачами є не тільки управлінський персонал самого підприємства, а також акціонери, постачальники, кредитори, інвестори.



Малишкін О.І. та Ярмоліцька О.В. розглядають фінансову звітність як «своєрідну інформаційну модель господарюючого суб'єкта» [39].

Оригінальним та інформативним є визначення Машталяр Г. П., який під фінансовою звітністю розуміє «сукупність реєстрів генералізованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку» [41].

Досить комплексно розкриває суть фінансової звітності Андрієнко В. С. як «систему узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих у формі звітності, які надають користувачам інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі підприємства за звітний період для прийняття цими користувачами відповідних рішень» [6].

Метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності та фінансовий стан підприємства. Тому в сучасних умовах значно підвищується роль інформаційного забезпечення в процесі управління майном, важливе місце при цьому надається фінансовій звітності.

Процес інтеграції України в світовий економічний простір ставить нові вимоги щодо формування інформації, яка є вихідною для прийняття управлінських рішень. Одним із важливих кроків у цьому напрямі є прийняття та затвердження НП(С)БО 1 [50]. Слід зазначити, що новий формат фінансової звітності в повній мірі відповідає вимогам МСБО 1. (таблиця 1.3).

МСФЗ виступають ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень.

Таблиця 1.3 – Порівняльна характеристика нормативних вимог до фінансової звітності

№	Ознаки	МСБО 1	НП(С)БО 1
1	Визначення	Фінансова звітність загального призначення – це фінансова звітність, призначена для тих користувачів, які не мають можливості вимагати звітність, яка відповідає їх конкретним інформаційним потребам.	Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.
2	Мета звітності	Метою звітності є надання достовірної фінансової інформації, корисної для широкого кола користувачів під час прийняття економічних рішень щодо: - фінансового стану; - результатів діяльності; - грошових потоків	Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, достовірної та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства
3	Комплект звітності	Повний комплект фінансової звітності включає: - Звіт про фінансовий стан на кінець періоду; - Звіт про сукупні доходи за період; - Звіт про зміни у власному капіталі за період; - Звіт про рух грошових коштів за період; - Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення	Фінансова звітність включає: - Баланс (звіт про фінансовий стан); - Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід); - Звіт про власний капітал; - Звіт про рух грошових коштів; - Примітки до фінансової звітності
4	Формат звітності	МСФЗ не затверджує форми фінансової звітності, а лише встановлює рекомендовані форми в додатку до стандарту, яким компанія може слідувати, якщо вони застосовні за її конкретних обставин	Затверджена на державному рівні, уніфікована форма звітності

Застосування єдиних принципів складання фінансової звітності передбачених НП(С)БО має на меті забезпечити її якісні характеристики, які полягають у наступному:

- інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;
- фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка

впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому;

- фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств [50].

Принципи складання фінансової звітності, а також якісні характеристики, які необхідно забезпечити, формують технологію процесу складання показників фінансової звітності. Відповідальність за достовірне подання та розкриття інформації, яка міститься у фінансових звітах, несе керівництво підприємства.

Фінансова звітність, підготовлена суб'єктом господарювання для можливих користувачів, являє собою сукупність тверджень щодо стану активів, власного капіталу та зобов'язань, структури та обсягу доходів і витрат суб'єкта господарювання, викладену у вигляді відповідних звітних форм. Ці твердження мають сформулювати у можливих користувачів фінансової звітності враження про фінансово – господарську діяльність суб'єкта господарювання, та переконати їх у тому, що викладена інформація у звітах є якісною і дає змогу прийняти обґрунтовні економічні рішення.

Оцінка ступеня відповідності тверджень, висловлених у вигляді фінансових звітів, є основним завданням аудиторського дослідження. Таким чином, у процесі аудиторської перевірки необхідно отримати докази, які підтверджують або спростовують відповідні твердження, що містять показники форм фінансової звітності та інформація приміток. Отже, різні статті фінансової звітності містять різні твердження.

Визначення тверджень містить МСА 315 «твердження – твердження,

надані управлінським персоналом, явні або інші, які містяться у фінансовій звітності та які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що можуть мати місце» [45].

Згідно з цим стандартом у складі фінансової звітності містяться такі твердження: існування, права і зобов'язання, повнота, оцінка вартості та розподіл, наявність, точність, відсічення, операції та події відображені на відповідних рахунках, права та зобов'язання, класифікація та зрозумілість.

Систематизацію тверджень подання фінансової звітності в аудиті у вітчизняних і закордонних джерелах наведено в таблиці 1.4, яка узагальнена у наукових працях Проскуріної Н. М. [62].

Таблиця 1.4 – Систематизація тверджень (якісних аспектів) при аудиті у літературних джерелах [62]

Науковці	Існування	Права і зобов'язання	Наявність	Повнота	Оцінка вартості	Вимірювання	Подання і розкриття інформації
МСА	+	+	+	+	+	+	+
Дорош Н. І.	+	+	+	+	+	+	+
Петрик О. А.	+	+	+	+	+	+	+
Кулаковська Л.П., Піча Ю. В.	+	+	+	+	+	+	-
Сопко В. В.	+	+	+	+	+	+	+
Давидов Г. М.	+	+	+	+-	+	+	-
Бутинець Ф. Ф.	+	+	+	+	+	+	-
Білуха М.Т.	+	+	+	+	+	+	-

Аналіз співставлення даних, які розкривають зміст кожної із форм фінансової звітності є важливішими аудиторськими процедурами.

З метою здійснення аудиторського процесу загальну інформацію кожної із форм фінансової звітності доречно підрозділити (декомпонувати, дезагрегувати) на окремі елементи (розділи, групи статей); елементи на статті. Така декомпозиція (дезаграція) інформації фінансової звітності

аудитором здійснюється в декілька етапів.

Сутність першого етапу полягає у декомпозиції інформації на елементи та статті. Для оцінки якості інформації статей фінансової звітності визначається ступінь важливості певних критеріїв якості інформації.

На другому етапі дезагрегації інформації фінансової звітності аудитор визначає структуру кожної статті, встановлює ступені взаємозв'язку з регістрами обліку (рахунками обліку). Отримувати докази стосовно всіх передбачуваних критеріїв можливо тільки при проведенні аудиторських процедур стосовно сальдо і оборотів за рахунками бухгалтерського обліку.

На третьому етапі дезагрегації інформації фінансової звітності аудитор аналізує факти господарського життя і тим самим визначає дотриманість методології бухгалтерського обліку.

Дезагрегація інформації фінансової звітності на окремі сегменти полегшує її дослідження і позитивно впливає на розподіл конкретних робіт між членами аудиторської групи [4].

Твердження, які аудитор використовує для розгляду різних типів потенційних викривлень, де можуть мати місце, Рядська В. В. поділяє на дві категорії: твердження про залишки на рахунках на кінець періоду; твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється; твердження, які містяться і інформації приміток, або твердження про розкриття і подання інформації [69].

Перша категорія тверджень – це твердження, які містять показники балансу, або твердження про залишки на рахунках на кінець періоду та відповідні розкриття (рис. 1.3).

Наведена інформація у рис. 1.3 та рис. 1.4 дає змогу здійснити градацію тверджень підготовки звітності за ступенем їх впливу на характер аудиторських доказів. Тому ми пропонуємо зробити класифікацію тверджень за рівнями впливу на характер аудиторських доказів, як:

– високий рівень – визначається, коли твердження складання фінансової звітності використовується для підтвердження трьох категорій

інформації;

– середній рівень – можливий у ситуації, коли твердження зіставлення фінансової звітності використовують для підтвердження двох категорій інформації або у якості однозначного підтвердження однієї категорії;

– низький рівень впливу – визначається у тому випадку, якщо твердження складання звітності використовується для підтвердження однієї із категорій інформації і лише у поєднанні з іншим твердженням звітності.

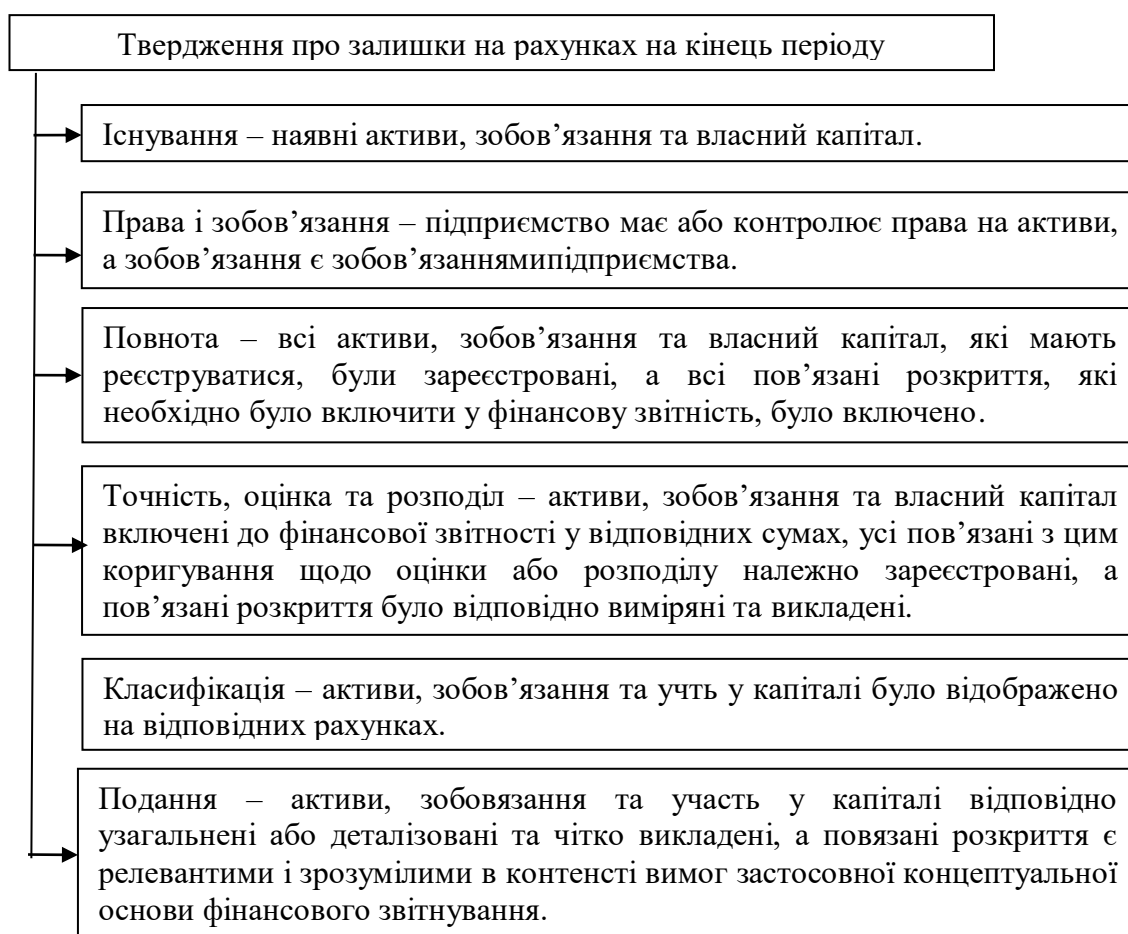


Рисунок 1.3 – Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду

Друга категорія тверджень – це твердження, які містять показники звіту про фінансові результати або твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється та відповідні розкриття (рис. 1.4).

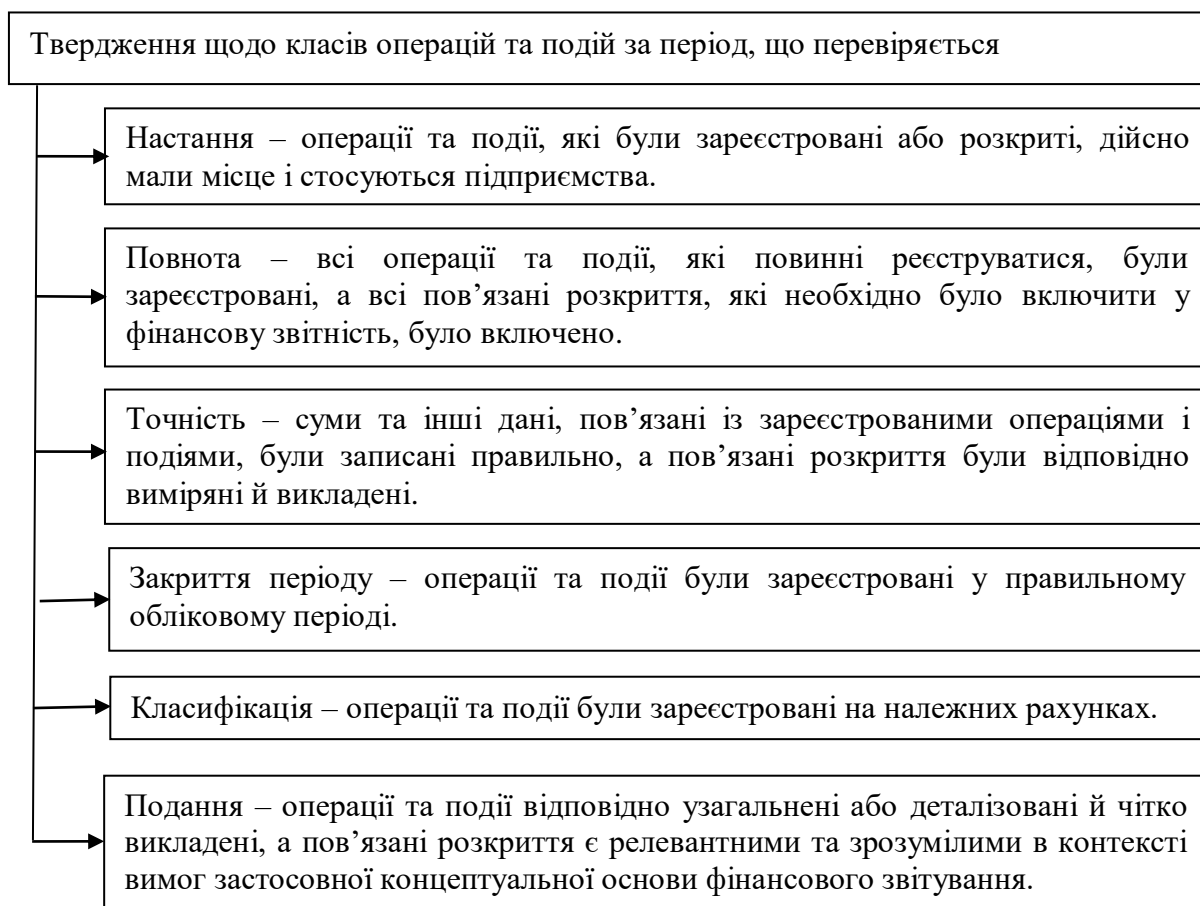


Рисунок 1.4 – Твердження щодо класів операцій та подій

Виходячи із запропонованого підходу до класифікації твердження складання фінансової звітності можна охарактеризувати твердження виходячи із ступень їх впливу на характер доказів (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5 – Характеристика твердження підготовки фінансової звітності за рівнем впливу на характер аудиторських доказів

Твердження складання фінансової звітності	Характеристика тверджень складання фінансової звітності	Рівень впливу на характер аудиторських доказів
1	2	3
Повнота	Повинна підтверджуватися для усіх категорій фінансової інформації. Використовується в однозначному значенні, не використовується у поєднанні з іншими категоріями підготовки звітності.	Висока

Продовження таблиці 1.5

1	2	3
Наявність	Повинна підтверджуватися для двох категорій фінансової інформації: 1) твердження щодо класів операцій та подій; 2) твердження щодо подання та розкриття інформації. Для категорії «Твердження щодо подання та розкриття інформації» у поєднанні з твердженням «Права і зобов'язання».	Середня
Точність	Повинна підтверджуватися для двох категорій фінансової інформації: 1) твердження щодо класів операцій та подій; 2) твердження щодо подання та розкриття інформації. Для категорії «Твердження щодо подання та розкриття інформації» у поєднанні з твердженням «Оцінка вартості».	Середня
Права і зобов'язання	Повинна підтверджуватися для двох категорій фінансової інформації: 1) твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду; 2) твердження щодо подання та розкриття інформації. Для категорії «Твердження щодо подання та розкриття інформації» у поєднанні з твердженням «Наявність».	Середня
Класифікація	Повинна підтверджуватися для двох категорій фінансової інформації: 1) твердження щодо класів операцій та подій; 2) твердження щодо подання та розкриття інформації. Для категорії «Твердження щодо подання та розкриття інформації» у поєднанні з твердженням «Зрозумілість».	Середня
Оцінка вартості	Повинна підтверджуватися для двох категорій фінансової інформації: 1) твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду; 2) твердження щодо подання та розкриття інформації. Для категорії «Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду» у поєднанні з твердженням «Розподіл». Для категорії «Твердження щодо подання та розкриття інформації» у поєднанні з твердженням «Точність».	Середня
Існування	Повинна підтверджуватися для однієї категорій фінансової інформації: твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду. Використовується в однозначному значенні, не використовується у поєднанні з іншими категоріями підготовки звітності.	Середня
Відсічення	Повинна підтверджуватися для однієї категорій фінансової інформації: твердження щодо класів операцій та подій. Використовується в однозначному значенні, не використовується у поєднанні з іншими категоріями підготовки звітності.	Середня
Операції та події відображені на відповідних рахунках	Повинна підтверджуватися для однієї категорій фінансової інформації: твердження щодо класів операцій та подій. Використовується в однозначному значенні, не у поєднанні з іншими категоріями підготовки звітності.	Середня



## Продовження таблиці 1.5

1	2	3
Зрозумілість	Повинна підтверджуватися для однієї категорій фінансової інформації: твердження щодо подання та розкриття інформації. Використовується у поєднанні з твердженням «Класифікація».	Низька
Розподіл	Повинна підтверджуватися для однієї категорій фінансової інформації: твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду. Використовується у поєднанні з твердженням «Оцінка вартості».	Низька

Таким чином, для того щоб визначитися з переліком, обсягом аудиторських доказів та процедурами їх отримання, аудитор, у свою чергу, насамперед визначає для кожної статті фінансової звітності певні твердження, які містять відповідну статтю, а потім вже для встановленого твердження визначає доказ, джерело та процедуру його отримання.

Запропонована класифікація категорій тверджень складання фінансової звітності за ступенем їх впливу на характер аудиторських доказів дозволяє розширити базу дослідження в галузі методології аудиту.

А саме, визначення ступеня впливу тверджень керівництва відносно складання фінансової звітності на характер аудиторських доказів дає можливість аудитору виділити певні твердження, підтвердження яких вимагає оцінки достатніх та належних аудиторських доказів. Це, в свою чергу, дозволяє підвищити ефективність планування та проведення аудиторських процедур і якості аудиту в цілому.

На думку Рядської В. В. показники, або інформація, різних складників фінансової звітності має за собою різну сукупність тверджень керівництва підприємства.

Проте окремі твердження можуть відноситися до інформації різних форм звітності (табл. 1.6).

Таким чином визначення ступеня впливу тверджень керівництва відносно складання фінансової звітності на характер аудиторських доказів дає можливість аудитору виділити певні твердження, підтвердження яких

вимагає оцінки достатніх та належних аудиторських доказів.

Таблиця 1.6 – Взаємозв'язок між видами тверджень керівництва у фінансових звітах та різними формами фінансових звітів [54]

Твердження керівництва	Складники фінансової звітності			Зміст твердження
	Форма № 1	Форми № 2,3,4	Примітки	
Існування	X			Активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують.
Права і зобов'язання	X			Підприємство утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями підприємства.
Повнота	X	X	X	Відображені всі активи, зобов'язання та частки участі у капіталі, всі операції та події, які мають бути відображені у звітності, інша інформація розкрита достовірно і у відповідних сумах.
Оцінка вартості та розподіл	X		X	Активи, зобов'язання та частки участі у капіталі включені у фінансові звіти у відповідних сумах та будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподілу відображені у звітності відповідним чином.
Точність		X	X	Суми інші дані, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином, фінансова та інша інформація розкрита достовірно і у відповідних сумах.
Відсічення		X		Операції та події відображені у відповідному звітному періоді.
Операції та події відображені на відповідних рахунках		X		Адекватне застосування рахунків бухгалтерського обліку для систематизації інформації про господарські операції.
Наявність		X	X	Операції та події, які відображені у звітності, відбулися та стосуються підприємства.
Права та зобов'язання	X		X	Події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються підприємства.
Класифікація та зрозумілість			X	Фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване.

Це, в свою чергу, дозволяє підвищити ефективність планування та проведення аудиторських процедур і якості аудиту в цілому. Тобто, для того щоб визначитися з переліком, обсягом аудиторських доказів та процедурами їх отримання, аудитор спочатку визначає для кожної статті фінансової

звітності твердження, які містить відповідна стаття, а потім для встановленого твердження визначає доказ, джерело та процедуру його отримання.

### 1.3 Методика отримання аудиторських доказів

Вибір методу чи поєднання методів залежить від обставин виконання завдання з аудиту фінансової звітності, зокрема, аудиторського ризику та ефективності аудиту. При цьому аудитор повинен бути впевненим, що використовувані ним методи є досить надійними.

Під час виконання завдання з аудиту, аудитор вважає за необхідне покладатися на аудиторські докази, які лише представляють докази на підтримку певного висновку, а не носять вичерпного характеру і часто аудитор отримує аудиторські докази з різних інформаційних джерел або з документів різного змісту.

Якість доказів залежить від джерел. Залежно від змісту об'єкту аудиту аудитором обираються відповідні джерела інформації, які дають його характеристику (рис. 1.5).

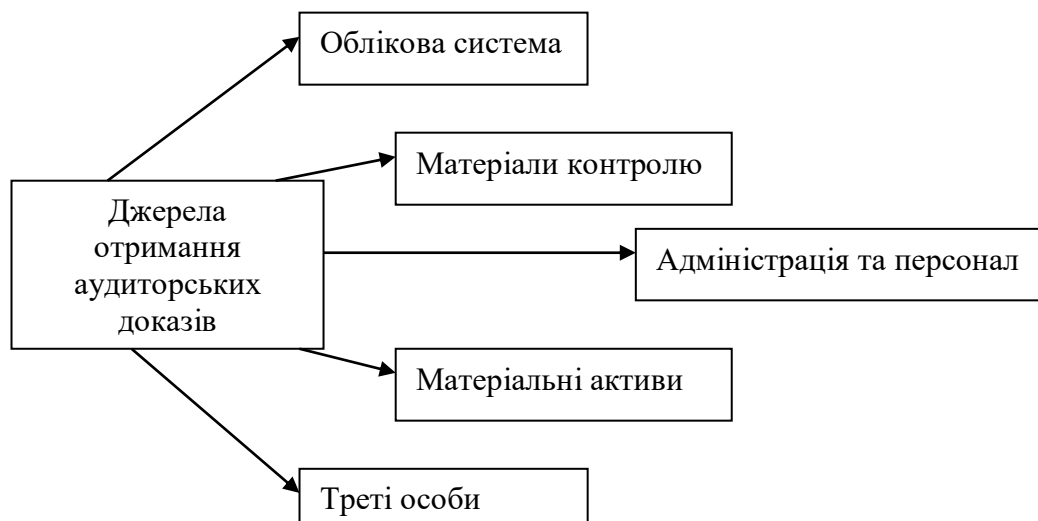


Рисунок 1.5 – Джерела аудиторських доказів [11]

До таких джерел Подолянчук О. А. відносить:

- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;
- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;
- головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;
- баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал
- інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного збитку);
- розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;
- оперативна, статистична, податкова звітність;
- матеріали перевірок і ревізій, проведених органами податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, статистики, банків та ін.;
- матеріали внутрішньогосподарського контролю;
- дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;
- письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних та посадових осіб, суб'єктів підприємницької

діяльності, замовників тощо [57].

На думку Чосової К. П. найбільш цінними аудиторськими доказами вважаються докази, отримані аудитором в ході безпосереднього дослідження господарських операцій [77].

Інформацію, що збирається в ході виконання аудиторського завдання, слід класифікувати залежно від джерела її отримання (табл. 1.7).

Таблиця 1.7 – Ієрархія аудиторських доказів за ступенем достовірності та переконливості [77]

Тип джерела	Характеристика джерела	Приклади
Внутрішня інформація	Це інформація, створена об'єктом аудиторського завдання, яка залишиться в нього після завершення завдання. Оскільки така інформація генерується об'єктом аудиторського завдання, вона не може вважатися достатньо переконливою та достовірною.	Прикладами внутрішньої інформації є: платіжні відомості, документи про приймання товару, картки обліку відпрацьованого часу тощо.
Внутрішньо - зовнішня інформація	Це інформація, що першопочатково була створена об'єктом аудиторського завдання, однак після цього є обробленою зовнішньою (третьою) стороною. Інформація цього типу є більш переконливою та достовірною, оскільки вона пройшла обробку зовнішньою стороною.	Прикладами інформації: платіжні доручення підприємства, виписані рахунки за продані товари. Прийняття банком платіжного доручення до виконання, а замовником – рахунку до сплати виступає доказом дійсності – документів, підготовлених підприємством.
Зовнішньо - внутрішня інформація	Це інформація, спочатку створена третьою стороною, а потім піддана обробці об'єктом аудиторського завдання. Такого роду інформація більш є надійною, ніж інформація, генерує об'єктом. Однак, оскільки саме об'єкт здійснює останні операції інформації, не виключається можливість її зміни без повідомлення про це третіх сторін. Така можливість знижує достовірність зовнішньої-внутрішньої інформації.	Прикладами такого роду інформації є рахунки на оплату, накладні, одержані підприємством від постачальника тощо.
Зовнішня інформація	Це інформація, яку аудитор одержує безпосередньо від третьої сторони. Для аудитора такого роду інформація є найкращою, оскільки об'єкт аудиторського завдання не має до неї доступу.	Прикладами такої інформації є: підтвердження дебіторської заборгованості, виписки з банківських рахунків тощо, які надходять безпосередньо аудитору.

Таким чином, за ступенем вірогідності ієрархія аудиторських доказів та переконливості буде наступною: зовнішня інформація; зовнішньо-внутрішня інформація; внутрішньо-зовнішня інформація; внутрішня інформація.

Якщо докази, отримані з різних джерел, суперечать один одному, аудитор має провести додаткові процедури з метою з'ясування реального стану справ.

Якщо є серйозні сумніви із приводу істотного затвердження, аудитор повинен одержати достатні й доречні докази для усунення таких сумнівів.

Якщо це не вдається, то він повинен виразити умовно – позитивну думку або відмовитися від вираження думки.

Усі отримані докази обов'язково мають бути задокументовані, тобто відображені в робочих документах аудитора. Доречно зазначити, що окремі економісти та вчені розглядають значне коло джерел отримання аудиторських доказів по різному (додаток Д), а саме, серед загальновикористовуваних джерел отримання доказів можна побачити такі: первинні документи суб'єкта та третіх осіб; письмові та усні висловлювання співробітників суб'єкта та третіх осіб; бухгалтерська звітність, облікові записи та інші.

Якість отримання аудиторських доказів залежить від якісного виконання процедур аудиту, які є елементами загальної методики аудиту.

Неможливо не погодитися з Петрик О. А., яка відмічає, що досить часто вітчизняні і зарубіжні економісти не відрізняють методи і прийоми аудиту від аудиторських процедур, вважаючи, що це одне і те саме [56].

Такі дії, як перевірка арифметичних розрахунків, спостереження за проведенням інвентаризації, спостереження за здійсненням господарських операцій, усне опитування персоналу, перевірка документів та інші. Але Чимало вчених формулюють визначення поняття «аудиторська процедура» інакше (табл. 1.8).

Автори наводять суперечливі за змістом визначення і розглядають аудиторські процедури як способи, прийоми, методи, процес, заходи,

послідовність дій, технологію.

Таблиця 1.8 – Визначення аудиторської процедури у різних літературних джерелах

№	Джерело	Визначення
1	Носова К. П. [52]	Аудиторські процедури – конкретні дії аудиторів із метою отримання даних під час аудиторської перевірки.
2	Білуха М. Т. [9]	Аудиторські процедури являють собою систему методичних впливів на суб'єкти й об'єкти розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, здійснюваних органами управління за допомогою контрольних функцій аудиту.
3	Кужельний М. В., Петрик О. А. [34]	Сукупність певних дій аудитора з перевірки фінансової звітності.
4	Давидов Г. М. [21]	Аудит представляє собою сукупність дій аудитора. Такі дії аудитора називаються аудиторськими процедурами.
5	Лубенченко О. Е. [36]	Аудиторські процедури – це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту
6	Мних Є. В. [46]	Контрольно-аудиторські процедури – це система методичних дій на суб'єкти і об'єкти процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, які здійснюються аудиторами при проведенні контрольних функцій.
7	Проскуріна Н. М. [63]	Аудиторські процедури – це взаємопов'язана послідовність визначених дій, направлених на організацію процесу подання аудиторських послуг та безпосереднього отримання відповідних та достатніх доказів для виказування професійного судження.
8	Немченко В. В. [51]	Аудиторські процедури – це дії, які конкретизують застосування методичних прийомів контролю процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, забезпечують виявлення конфліктних ситуацій з метою їх своєчасного усунення.
9	Рудницький В. С. [71]	Аудиторська процедура – сукупність методичних дій із отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єкта аудиту.

Узагальнивши усе вищезазначене ми вважаємо, що дане питання є досить суттєвим і полягає в необхідності систематизації досліджень науковців і більш чіткого визначення, що саме вважати методами, прийомами, а що – процедурами аудиту.

Доречно зазначити, що жодна з редакцій МСА не містить визначення поняття аудиторська процедура. Проте у глосарії МСА у визначенні окремих

категорій, наведені такі визначення, які використовується поняття «аудиторська процедура» а саме:

- процедура по суті – аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень;

- процедури оцінки ризиків – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень [45].

В МСА аудиторські процедури класифіковано за змістом та цілями виконуваних робіт (рис. 1.6).

Додержуючись класифікації за МСА [45], Рядська В. В. [69] та Немченко В. В. [51], загальну сукупність аудиторських процедур, які проводяться на різних етапах процесу аудиту, за характером виконання теж поділяють на три великих групи:

- процедури оцінки ризиків – призначені для отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів і тверджень;

- тести контролю – застосовуються для проведення перевірки з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам, призначені для перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень;

- процедури по суті – застосовуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень, призначені для перевірки операцій і залишків, а також здійснення інших процедур з метою одержання відомостей про повноту, правильність і законність операцій, які містяться в бухгалтерських записах і фінансової звітності. Вони складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття



інформації та аналітичних процедур по суті.

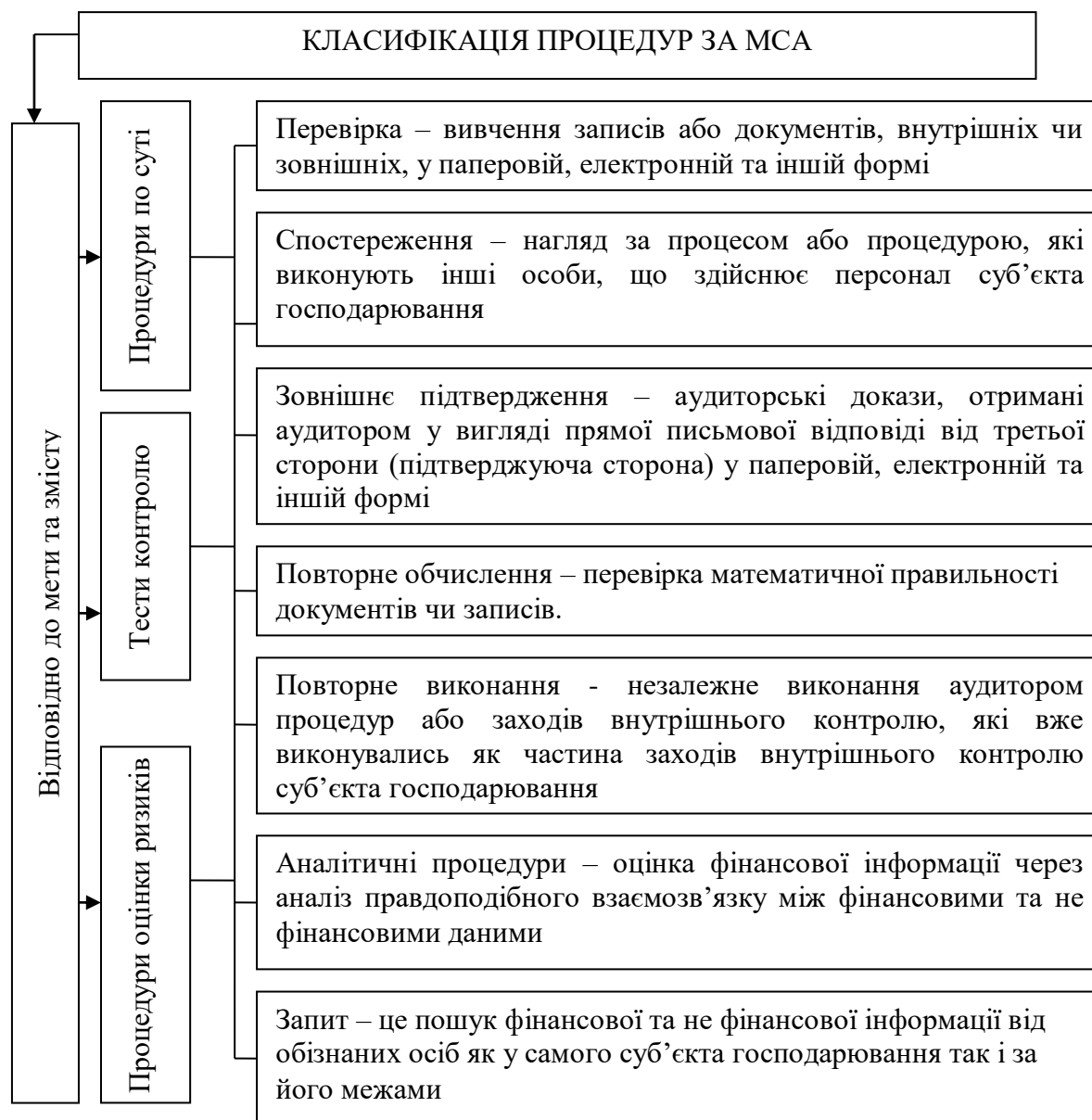


Рисунок 1.6 – Класифікація процедур аудиту

Грунтовним дослідженням щодо процедурного забезпечення аудиту присвячена докторська дисертація Проскуріної Н. М. «Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія» та монографія «Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика». В цих роботах обґрунтоване теоретичні та методологічні положення формування процедурного забезпечення з метою якісного проведення аудиту. Для досягнення мети автором проаналізовані

методи та методичні прийоми, застосовувані в аудиті, а також їх розширена класифікація. В монографії основний акцент зроблено на комплексний підхід до вибору аудиторських процедур з метою досягнення конкретних цілей аудиту, на обґрунтування їх відповідності, достатності та ефективності [63].

Кожна процедура аудиту виконується у відповідь на твердження керівництва і в результаті чого отримуються докази. Процедурне забезпечення аудиту грошових коштів у національній валюті представлено у додатку Ж. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту: відсутності порушень діючого законодавства щодо операцій з грошовими коштами та достовірності відображення задишків грошових коштів у фінансовій звітності.

На шляху створення оптимальних умов отримання аудиторських доказів обов'язковим кроком є більш глибоке дослідження наведених у дослідженні проблем, що сприятиме вдосконаленню нормативного регулювання, підвищенню якості аудиторських послуг, професійної авторитетності аудитора на вітчизняному ринку та зростанню рівня конкурентоспроможності послуг аудиторських фірм України на міжнародному ринку.

З метою вирішення проблем збору аудиторських доказів необхідно: узгодження вітчизняного законодавства, що регулює методику аудиту, підвищити кваліфікаційні вимоги до аудиторів; впровадити в практичну діяльність процедури виявлення фактів порушення незалежності аудиторів під час отримання аудиторських доказів.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОТРИМАННЯ АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика аудиторської фірми

У сучасних умовах формування ринкових відносин, а також становлення інвестиційного клімату, розвитку економіко-правових і фінансових аспектів здійснення господарської діяльності, важливим аргументом успіху для багатьох підприємств і організацій є об'єктивна, повна і достовірна інформація. Аудит як інструмент обробки і об'єктивності розкриття інформації, надає можливість правильного використання «отриманих даних, інформації», для ухвалення адекватних рішень, управління і досягнення поставленої мети, гарантій порядку і надійності в бізнесі. При цьому одним з важливих і відповідальних моментів, є вибір аудиторської фірми, який ґрунтується, як правило, на великому рівні довіри і є одним з ключових і відповідальних моментів в здійсненні контролю господарської діяльності багатьма підприємствами і організаціями. Крім цього, до аудиторської фірми і її фахівців, окрім спеціальних знань, пред'являються такі вимоги, як – відповідальність, дотримання професійної етики, об'єктивність, пошук ефективних рішень, високий рівень якості послуг, що надаються. Всі ці основні аспекти – покладено в основу роботи і принципів надання послуг ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» (код ЄДРПОУ 22599983).

АФ працює на ринку аудиторських послуг України з 1995 року. Засновниками фірми є фізичні особи – громадяни України.

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» здійснює свою діяльність на

підставі включення до III Розділу Реєстру аудиторських фірм та аудиторів під номером 0804.

Метою діяльності ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС», є надання ефективного сприяння і допомоги підприємствам і організаціям в здійсненні об'єктивної оцінки фінансово-економічного стану бізнесу, уникнення помилок і порушень законодавства по веденню господарської діяльності, а також формуванню пропозицій, що дозволяють підвищити ефективність діяльності економічних служб і створення базису для ухвалення ефективних рішень.

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» на ринку аудиторських послуг в Тернопільській області займає майже 3% частки ринку і 0,1% частки ринку в Україні.

Організаційна структура ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» (додаток К) налічує чотири основні відділи, відповідно до напрямлень професійній діяльності компанії. Персонал компанії є групою аудиторів, бухгалтерів, консультантів, експертів, фахівців з МСФО, юристів, а також адміністративним персоналом.

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» співпрацює з підприємствами державного сектора, фінансовими організаціями, приватними фірмами і компаніями.

У 2022 році були надані послуги з проведення обов'язкового аудиту наступним суб'єктам господарської діяльності: ТОВ «БІЗНЕС СІТІ МЕНЕДЖМЕНТ», ТОВ «СОФТСЕРВ ІНДУСТРІЯ», ТОВ «ЕЛІЗ», ДП «Запорізький науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації», ТОВ «СЕРВІСОПТОРГ», ПрАТ «Розівський елеватор», АТ «ЗНВКІФ «ГРІНВІЛЬ», АТ «ЗНВКІФ «КАРІСОРТ», АТ «ЗНВКІФ «СІГМА КЕПІТАЛ», АТ «ЗНВКІФ «ЛІБЕРТІ», АТ «ЗНВКІФ «ВІНПОРТ», ТОВ «!ФЕСТ Кофі Мішн», ТОВ «ЛАКС».

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» надає широкий спектр послуг відповідно переліку який затверджено АПУ (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Послуги, що надаються аудиторською фірмою ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»

№	Аудиторські послуги	Склад аудиторських послуг
1.	Послуги в області бухгалтерського обліку та аудиту	<ul style="list-style-type: none"> <li>- консультації та сприяння в організації та веденні бухгалтерського обліку;</li> <li>- консультації по суті розрізнення в принципах бухгалтерського обліку та вимог до звітності;</li> <li>- підготовка фінансової звітності у відповідності з українськими та міжнародними вимогами;</li> <li>- аудит інвестиційних проектів;</li> <li>- надання послуг з внутрішнього аудиту компаній.</li> </ul>
2.	Консультації з корпоративних фінансів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оцінка проектів та консультування з питань злиття та придбання підприємств;</li> <li>- аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств.</li> </ul>
3.	Податкові консультації	<ul style="list-style-type: none"> <li>- консультації з податкового законодавства та практики його застосування;</li> <li>- податкове планування;</li> <li>- оподаткування юридичних осіб;</li> <li>- оподаткування фізичних осіб;</li> <li>- представництво інтересів клієнтів у податкових органах.</li> </ul>
4	Юридичні послуги	<ul style="list-style-type: none"> <li>- створення, реорганізація та ліквідація юридичних осіб;</li> <li>- консультації з питань банківського, валютного та митного законодавства;</li> <li>- консультації з питань законодавства про іноземні інвестиції, законодавства про цінні папери; трудового законодавства, включаючи трудову діяльність іноземних громадян в Україні;</li> <li>- підготовка контрактів.</li> </ul>

Побудова діяльності ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» здійснюється на підставі індивідуального підходу до кожного клієнта, дотримання конфіденційності, строгого дотримання професійних і етичних стандартів, прийнятих в області аудиту і консалтингу. Основний принцип роботи ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»: «Будь-яку роботу потрібно виконувати добре, бо погано вона вийде сама по собі».

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС», з метою підвищення ефективності, повноти і компактності надання послуг, учасниками ринку по економіко-правовому і консалтинговому напрямку, запрошує до співпраці, на партнерських і взаємовигідних підставах, юридичні фірми, незалежних реєстраторів і інших суб'єктів господарювання.

Важливим етапом аналізу ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» за 2021-2022 роки є оцінка технічного стану основних засобів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Технічний стан основних засобів аудиторської фірми «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»

№ з/п	Показники	На початок періоду	На кінець періоду	Динаміка	
				Δабс±	ТР, %
1.	Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	12,7	35,1	+22,4	276,4
2.	Первісна вартість основних засобів, тис. грн.	129,5	163,5	+34,0	126,3
3.	Сума зносу основних засобів, тис. грн.	116,8	128,4	+11,6	109,9
4.	Коефіцієнт зносу	0,902	0,785	-0,117	87,0
5.	Коефіцієнт придатності	0,098	0,215	+0,117	219,4

Рівень технічного стану, яких зріс на 26,3 % і склав на кінець періоду 163,5 тис. грн., у зв'язку з проведенням реконструкції та ремонту основних засобів.

Сума зносу за період зростала нижчими темпами, ніж залишкова вартість. Це призвело до поліпшення показників технічного стану основних засобів. Проте ситуація залишається досить несприятливою.

Частка основних засобів, придатна до експлуатації, складає всього 21,5 %, а коефіцієнт зносу, який відображає частку вартості основних засобів, що перенесена на витрати діяльності у попередніх періодах, складає 78,5 %. Більш наглядно аналіз показників прибутку аудиторської фірми «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» можна побачити в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Аналіз показників прибутку аудиторської фірми «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» за 2021-2022 роки

Показник	За попередній період	За звітний період	Відхилення	
			Δ абс ±	відносне %
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг), тис грн	1241,0	1536,5	295,5	123,8
Чистий прибуток, тис грн	76,6	98,6	22,0	128,7

## Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
Облікова кількість працівників, які працюють за основним місцем роботи, чол	4	5	1	125,0
Кількість працівників, які працюють за сумісництвом, чол	3	3	-	-
Середня заробітна плата, грн	4200,0	5300,0	1100,0	126,2

Аналізуючи дані таблиці 2.3, можна зробити висновок, що аудиторська фірма у звітному році досягла значного росту фінансових результатів на 22,0 тис. грн або на 128,7 % і становить 98,6 тис. грн у порівнянні з попереднім роком (76,6 тис. грн). Спостерігається збільшення доходу (виручки) від реалізації на 295,5 тис. грн або на 23,8%, що є позитивним. Також слід зазначити, що облікова кількість працівників, які працюють за основним місцем роботи збільшилась на 1 чол. (25%) проти попереднього року. А кількість працівників, які працюють за сумісництвом не зазнала змін. Середня заробітна плата збільшилась у звітному році у порівнянні з попереднім на 1100,0 грн, що складає 26,2%.

Порівняльна характеристика обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності представлена у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Порівняльна характеристика обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2020 -2022 роках

№	Показники	Обсяг наданих послуг			Частка на ринку за обсягом, %		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Кількість замовлень, одиниць						
1.1.	Фірми	85	100	103	0,15	0,17	0,21
1.2.	По Тернопільській області	2185	1931	1855	3,87	3,60	3,70
1.3.	По Україні	56471	53685	50125	100	100	100
2.	Обсяг реалізованих послуг, тис. грн.						
2.1.	Фірми	1020	1350	1527	0,08	0,11	0,12
2.2.	По Тернопільській області	19881,3	19587,4	16574,1	1,64	1,56	1,31
2.3.	По Україні	1213098,3	1258307	1266826,5	100	100	100

## Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
3	Середня вартість одного замовлення, тис. грн.						
3.1.	Фірни	12,0	13,5	14,8	x	x	x
3.2.	По Тернопільській області	9,1	10,14	9,0	x	x	x
3.3.	По Україні	21,5	23,44	25,30	x	x	x

Аудиторська фірма «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» займає незначну кількість замовлень на ринку послуг України – 0,21% у 2022 році, у 2020 році вона займала лише 0,15%. На ринку послуг Тернопільської області займає 3,7 %. Середня вартість одного замовлення фірми у 2022 році більша (14,8 тис грн.) ніж по Тернопільській області (9,0 тис грн.), але в той же час менша у порівнянні з іншими аудиторськими фірмами України (25,30 тис грн.).

Аудиторською фірмою «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» за 2022 рік надано аудиторських послуг на загальну суму 1527,0 тис грн., що становить 132,4% від суми наданих послуг за 2021 рік і 149,7% за 2020 рік.

Динаміку обсягу наданих послуг за 2020-2022 роки подано на рисунку 2.1 (додаток М). Протягом аналізованого періоду спостерігається тенденція збільшення обсягів реалізованих послуг впродовж 2020-2022 років, з 1020,0 тис грн. у 2020 році до 1527,0 тис грн. у 2022 році.

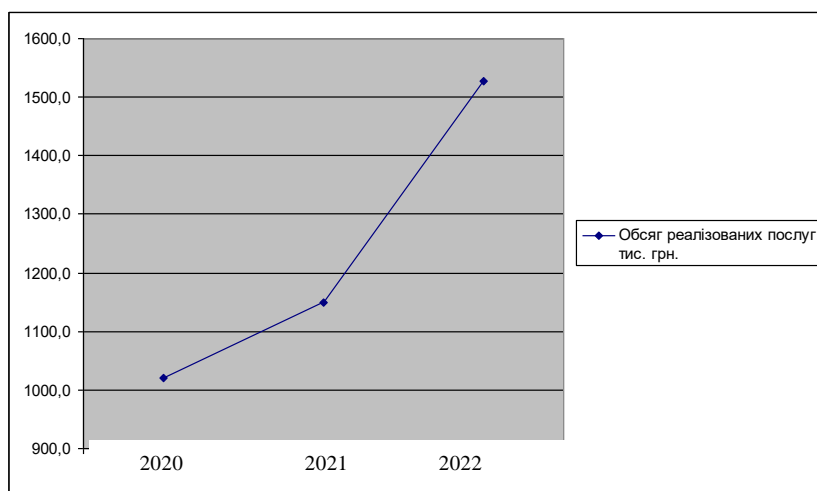


Рисунок 2.1 – Динаміка обсягу реалізованих послуг (без ПДВ) за 2020-2022 рр., тис грн.



Аудиторська фірма надає всі види аудиторських послуг, що передбачені Переліком аудиторських послуг, які представлено на рисунку 2.2.

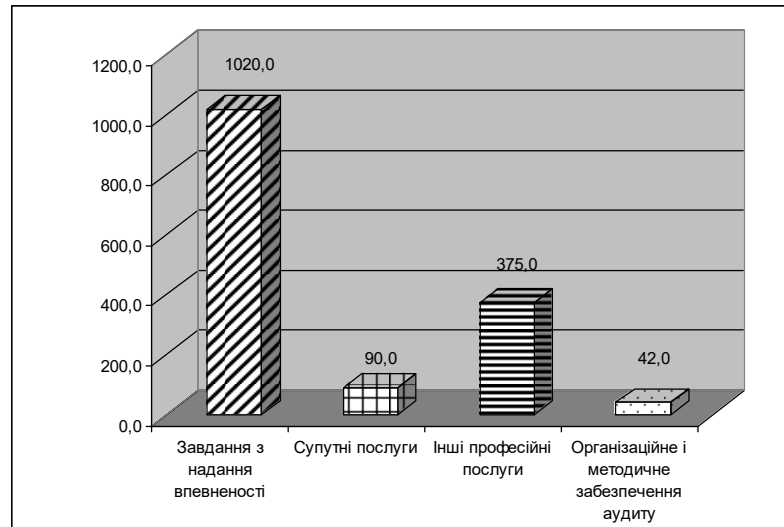


Рисунок 2.2 – Розподіл замовлень за видами послуг у 2022 році, тис грн.

За 2022 рік фактичний загальний обсяг наданих послуг аудиторською фірмою складає 1527,0 тис. грн., а саме завдання з надання впевненості – 1020,0 тис. грн., що складає майже 67 % від загального обсягу наданих послуг; супутні послуги – 90 тис. грн., що нараховує майже 6 % від загального обсягу наданих послуг, Інші професійні послуги – 375 тис. грн. і нарешті Організаційне і методичне забезпечення аудиту – 42 тис. грн. (додаток Л).

Фактичний обсяг наданих аудиторською фірмою послуг у загальній кількості дає повне відображення професійної діяльності фірми (рис. 2.3)

За фактичним обсягом наданих послуг в загальному обсязі послуг наданих аудиторською фірмою можна побачити, що завдання з надання впевненості, тобто завдання, з огляду на які фірма робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів за кількістю складених договорів складає лише 22,2%. Але загальна вартість цих послуг

значна, вона займає майже 66,7 % від загального обсягу групи послуг аудиторської фірми (додаток М).

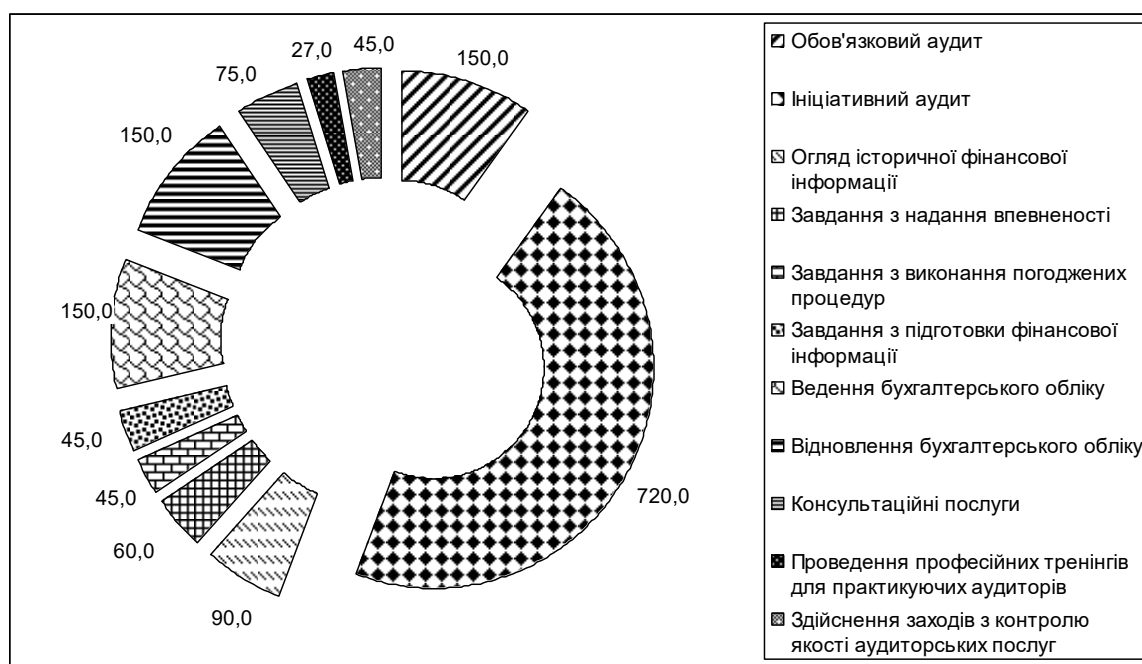


Рисунок 2.3 – Фактичний обсяг наданих послуг по елементам, тис. грн

Обов'язковий аудит (підтвердження достовірності фінансової звітності емітентів та професійних учасників ринку) у 2022 році здійснювався на підставі 5 договорів за якими надано 5 % послуг від загальної кількості договорів за групами послуг і 9,8 % від фактичного обсягу наданих послуг аудиторською фірмою (додаток М). Порівняно з попередніми роками кількість замовлень (угод) зменшується з 10 у 2020 році до 5 у 2022 році, а обсяг реалізованих послуг – з 325,3 тис грн. у 2020 році до 150,0 тис грн. у 2022 році (додаток Л).

Ініціативний аудит (здійснюється фірмою за бажанням суб'єктів господарювання) у 2022 році налічував 12 договорів, що складає 12 % від кількості договорів за групами послуг та 47,2 % від фактичного обсягу наданих послуг аудиторською фірмою. Значний приріст обсягу послуг з ініціативного аудиту у 2022 році порівнянню з 2020 і 2021 роками відбувався завдяки збільшенню у два рази кількості замовлень.

Супутні послуги включають виконання завдань з підготовки фінансової чи іншої інформації та завдань з виконання погоджених процедур. Хоча надання супутніх послуг може передбачати виконання аудиторських процедур та застосування аудиторського і бухгалтерського досвіду, упевненість аудитором не висловлюється. Відповідно, на підставі результатів роботи аудитора користувачі роблять свої власні висновки. Серед найбільш затребуваних супутніх послуг:

- переведення (трансформація) фінансової звітності, складеної за національними стандартами, на Міжнародні стандарти фінансової звітності або національні стандарти інших країн (GAAP);

- підготовка фінансової звітності або окремих компонентів фінансової звітності (наприклад приміток), підготовка податкової звітності або окремих податкових звітів для подання до відповідних державних органів;

- підготовка консолідованої фінансової звітності групи підприємств за національними та міжнародними стандартами;

- підготовка додаткової інформації та адаптація фінансової звітності до вимог державних регулюючих органів.

Завдання з підготовки фінансової чи іншої інформації налічують 2 договори, що складає близько 2 % від загальної кількості договорів за групами послуг та завдань з виконання погоджених процедур, що налічують 3 договори, що складає близько 3 % від загальної кількості договорів.

Слід зазначити, що інші професійні послуги мають найбільшу питому вагу за кількістю договорів 51,5 %. Але загальна вартість цих послуг незначна, вона займає 24,6% від загального обсягу наданих послуг (додаток М). Впродовж останніх 2020 – 2022 років інші професійні послуги мали тенденцію до збільшення, у 2021 році порівняно з 2020 роком на 17,3 %, а у 2022 році порівняно з 2021 роком знизилась на 13,1%, що привело до зменшення обсягу реалізованих послуг на 13,4 % (додаток Л).

Організаційне і методичне забезпечення аудиту, а саме проведення

професійних тренінгів і розробка методичних матеріалів та здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг – за кількістю складених договорів складає також майже 22 %, але при цьому займає досить низьку ланку у фактичному обсязі наданих послуг – майже 3% (рис. 2.4).

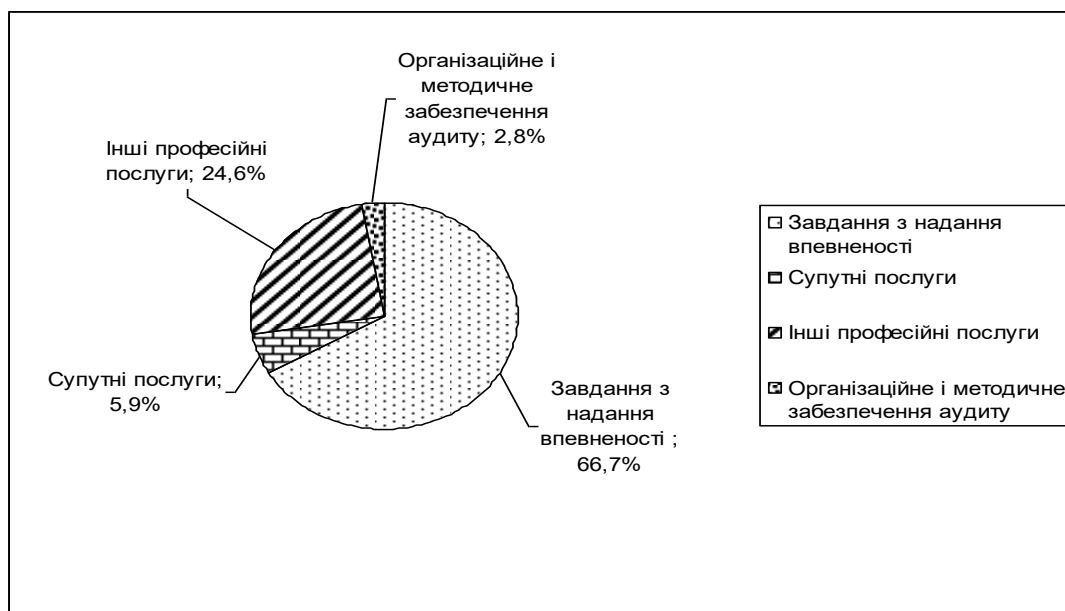


Рисунок 2.4 – Фактичний обсяг групи послуг у загальному обсязі наданих послуг, %

Порівняно з попередніми роками кількість угод з організаційного та методичного забезпечення аудиту зростає з кожним роком, з 10 договорів у 2020 році до 22 у 2022 році, також зростає обсяг реалізованих послуг з 19 тис. грн. у 2020 році до 42 тис грн.

Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо) та проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів налічує близько 10 договорів, що складає 9,7 % у загальній кількості договорів та фактичний обсяг наданих послуг налічує 27 тис грн.

Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг налічує 12 договорів на загальну суму 15 тис. грн., що складає близько 11,7 % у

загальній кількості договорів та 1 % від фактичного обсягу наданих послуг.

Отже, старанність і розумний підхід до процесу надання аудиторських послуг безпосередньо впливають на виробничий процес, організацію роботи, її ефективність у цілому, а також окремих підрозділів аудиторської фірми ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС». Аналіз показників ринку аудиторських послуг і результатів зовнішнього контролю якості аудиту дозволив виявити, що ринок послуг ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» розвивається стабільно. Вдосконалення процесу аудиторської перевірки вимагає підвищеної уваги до процедур внутрішнього контролю якості аудиторської перевірки, документального оформлення та оцінки аудиторських доказів.

## 2.2 Розробка внутрішньої політики на рівні аудиторської фірми щодо формування доказової бази формування аудиторської думки

Для якісного та успішного проведення аудиторських послуг виникає необхідність застосування в аудиторській практиці єдиних правил (стандартів) аудиту. Застосування стандартів є своєрідною гарантією якості аудиторських послуг. Якість проведення аудиту регулює МСА 220 «Управління якістю аудиту фінансової звітності» та визначає конкретну відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності. Закріплені у МСА вимоги, дозволяють ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» виробити єдиний підхід до надання аудиторських послуг, що в кінцевому рахунку, підвищує і їх якість.

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» успішно пройшло зовнішню перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, яка створена на фірмі відповідно до стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність.

Внутрішні стандарти ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» – це

документи, які деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення та оформлення аудиту, прийняті і затверджені аудиторською організацією з метою забезпечення ефективності роботи та її адекватності вимогам міжнародних стандартів аудиторської діяльності. Внутрішній стандарт ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» являє собою набір внутрішніх інструкцій та настанов, розроблених аудиторською фірмою, які постійно коригуються з метою удосконалення.

Внутрішні стандарти дозволяють регулювати аудиторську діяльність з урахуванням всіх тенденцій її розвитку і досвіду в масштабах міжнародного аудиторської спільноти, беручи до уваги специфіку обліку і фінансової звітності, нормативно-правового регулювання господарської діяльності та аудиту і власного підходу аудиторської організації до проведених перевірок [70].

В ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» внутрішні стандарти дозволяють застосовувати в аудиторській практиці нові технології і методики перевірки, уніфікувати принципи і підходи аудиторської фірми при аудиті. Одним з основних стандартів, що регламентує діяльність ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» є внутрішній стандарт «Аудиторські докази». Метою цього стандарту є встановлення вимог щодо проведення аудиторських процедур і вимог до їх документування. Вимоги, установлені цим стандартом, є обов'язковими при здійсненні аудиту фінансової звітності з метою підтвердження її достовірності. Структура внутрішнього стандарту «Аудиторські докази» ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» представлена у таблиця 2.5.

Для їх одержання аудиторських доказів потрібно виконати ряд аудиторських процедур. Вибір аудиторами аудиторських процедур ґрунтується на їх судженні щодо оцінки ризику.

Чим вища оцінка ризику, тим більш достовірніші та доречніші аудиторські докази хоче зібрати аудитор, і для цього він виконує аудиторські процедури по суті. Це впливає на тип аудиторських процедур, їх обсяг і на їх

поєднання.

Таблиця 2.5 – Структура внутрішнього стандарту «Аудиторські докази» ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»

Структура	Елементи
Структура внутрішньofірмового стандарту «Аудиторські докази»	Загальні положення.
	Зовнішні підтвердження
	Процедури, які виконуються за першої аудиторської перевірки
	Аудиторська вибірка
	Тестування контролю, операції по суті
	Аудит облікових оцінок
	Аудит оцінок за справедливою вартістю
	Пов'язані сторони
	Події після дати балансу

Визначення часу аудиторських процедур означає, коли виконуються аудиторські докази. Аудитори виконують тести контролю або процедури по суті на проміжну дату або на кінець періоду. Вирішуючи, коли виконувати аудиторські процедури, вони вивчає такі питання як, коли буде в наявності відповідна інформація; характер ризику та період або дату. До яких відносяться аудиторські докази [12].

Обсяг аудиторських процедур охоплює величину конкретної аудиторської процедури, яку потрібно виконати (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Аудиторські процедури, які застосовують при виконанні завдання співробітники ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»

Аудиторські процедури	Характеристика процедур
1	2
Перевірка записів і документів.	Цей метод дозволяє здійснювати контроль за обліковими роботами, що виконуються бухгалтерією. Перевірка документів полягає в тому, що співробітник повинен переконатися у реальності певного документа. Для цього рекомендується вибрати певні записи в бухгалтерському обліку і простежити відображення операції в обліку аж до того первинного документа, який повинен підтверджувати реальність і доцільність виконання цієї операції.
Перевірка матеріальних активів (інвентаризація)	Інвентаризація – прийом, який дозволяє отримати точну інформацію про наявність майна підприємства. В ході аудиторської перевірки співробітники можуть спостерігати за процесом проведення інвентаризації. Таке спостереження може допомогти фірмі правильно

Продовження таблиці 2.6

1	2
	оцінити надійність системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю. Присутність при інвентаризації обговорюється з керівництвом підприємства, що перевіряється до укладення договору.
Спостереження	Спостереження полягає у глядацькому нагляді за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами. Наприклад, спостереження за проведенням інвентаризації запасів персоналом підприємства, що перевіряється або спостереження за виконанням контрольних процедур.
Опитування.	Опитування спрямоване на отримання як фінансової, так і нефінансової інформації від обізнаних осіб у рамках підприємства, що перевіряється або за його межами. Опитування є аудиторської процедурою, яка широко використовується в ході аудиту і часто застосовується як доповнення до інших аудиторських процедур. Опитування включає в себе як офіційні письмові запити, так і неофіційні усні опитування. Оцінка відповідей на опитування є невід'ємною частиною процесу опитування.
Підтвердження.	Для отримання інформації про реальність залишків на рахунках обліку грошових коштів, рахунків розрахунків, рахунків дебіторської і кредиторської заборгованості отримує підтвердження в письмовій формі від незалежної (третьої) сторони.
Перерахунок	Перерахунок включає перевірку арифметичної точності документів або записів. Перерахунок може бути виконаний за допомогою інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від підприємства, що перевіряється для перевірки точності сумарних значень у файлі.
Повторне виконання	Повторне виконання – це незалежна виконання аудитором процедур або дій з контролю, які спочатку були виконані в рамках системи внутрішнього контролю підприємства, що перевіряється, або вручну, або за допомогою комп'ютерної терни технологій, наприклад, повторний розрахунок нараховуються резервів, відстрочених активів і податкових зобов'язань, пр.
Аналітичні процедури	Під аналітичними процедурами маються на увазі аналіз і оцінка отриманої аудитором інформації, дослідження найважливіших фінансових і економічних показників, що перевіряється економічного підприємства, що перевіряється з метою виявлення незвичайних і невірно відображених у бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин таких помилок і перекручень.
Зовнішні підтвердження.	Зовнішнє підтвердження – це процес отримання та аналізу аудиторських доказів шляхом направлення третьою стороною аудиторю (на вимогу аудированої особи) відповіді на запит про надання інформації щодо будь-якої певної статті фінансової звітності, що надає вплив на передумови її підготовки

У ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» застосовуються зовнішні підтвердження для отримання аудиторських доказів достовірності певних передумов підготовки фінансової звітності, як правило, для перевірки



залишків на синтетичних і аналітичних рахунках: 1) дебіторської заборгованості, яка значиться на рахунках бухгалтерського обліку; 2) запасів, що знаходяться на складах третіх сторін після передачі в переробку або на комісію; 3) кредиторської заборгованості, яка значиться на рахунках бухгалтерського обліку.

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» виділяє 2 види запитів до яких відносяться, як негативні так і позитивні.

При оформленні негативного запиту розглядається можливість застосування інших аудиторських процедур перевірки по суті на додаток до негативного зовнішнього підтвердження. Запити про негативний зовнішньому підтвердження можуть бути використані для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, коли:

- рівні власного ризику і ризику засобів контролю оцінені фірмою як низькі і середні;
- перевірці підлягає велика кількість незначних залишків по аналітичним рахункам;
- фірма не очікує значної кількості помилок;
- у фірми немає підстав вважати, що особи, які становлять відповідь, проігнорують спрямовані їм запити [28].

В інших випадках направляються позитивні запитання. Рішення про форму направляються запитів приймає партнер із завдання. При відсутності відповіді на запит про позитивний зовнішньому підтвердження ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» призмінює альтернативні аудиторські процедури, що передбачає отримання аудиторських доказів стосовно тих самих передумов підготовки фінансової звітності, які повинні були бути отримані в результаті запиту про зовнішній підтвердження.

При формуванні висновків аудитори завжди оцінюють:

- надійність отриманих підтверджень і застосованих альтернативних аудиторських процедур;
- характер відповідей на запит, що містять заперечення;

– докази, отримані в результаті інших аудиторських процедур [13].

Якщо керівництво клієнта не дозволяє фірмі звернутися за зовнішнім підтвердженням, це має на увазі обмеження обсягу аудиту, і фірма на даному підставі модифікує аудиторський висновок.

У внутрішньому стандарті «Аудиторські докази» ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» розподіляє 2 підходи до отримання аудиторських доказів: 1) до підприємств на яких аудит проводився аудиторською фірмою вперше, 2) на яких він вже проводився неодноразово.

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» отримує аудиторські докази відповідно до обраного способу проведення перевірки: суцільний або вибірковий.

У ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» застосовується нестатистичний метод вибірки. Аудиторська вибірка застосовується для проведення тестів засобів контролю в разі не-чаях, коли використання засобів контролю надає аудиторські докази вжитих дій (наприклад, наявність підпису на первинному документі). При здійсненні аудиторських процедур по суті ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» використовує наступні підходи:

– вивчення об'єктів перевірки, де розглядається сальдо по рахунках аналітичного обліку (основні засоби, матеріали, дебіторська і кредиторська заборгованість);

– вивчення об'єктів перевірки, де розглядаються обороти за рахунками (реалізація, віднесення витрат на витрати).

При виконанні тестів по суті аудиторська вибірка використовується для перевірки правильності тверджень щодо величин, відображених у фінансовій від-парності (наприклад, існування дебіторської заборгованості), або для незалежної оцінки будь-якого показника (наприклад, вартісної оцінки застарілих запасів) [22].

Внутрішня програма виконання завдання по кожному сегменту аудиту складається з:

– програми тестів засобів контролю – включають аудиторські

процедури з перевірки функціонування і надійності конкретного засоби контролю;

– програми тестів по суті – включають аудиторські процедури, що представляють собою детальну та аналітичну перевірку оборотів і сальдо по рахунках бухгалтерського обліку [22].

Кожна програма перевірки побудована на підставі пооб'єктного підходу, що включає до себе виділення в якості сегментів аудиту об'єктів бухгалтерського обліку в відповідно до встановлених критеріїв правильності формування статей фінансової звітності або іншої фінансової інформації. Такі об'єкти тестуються з точки зору відокремленого отримання доказів щодо окремих рахунків бухгалтерського обліку, без виявлення взаємозв'язку між ними на етапі отримання аудиторських доказів. Після завершення аудиту кожного рахунку з метою узагальнення отриманих результатів проводиться аналіз взаємозв'язку між ними для формування думки про фінансову звітність в цілому[36].

При виконанні тестів по суті співробітники ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕРВІС» виконують такі процедури, як:

– перевірка відповідності записів у фінансових звітах з основними обліковими записами;

– перевірка відповідності облікових записів відповідних документів;

– перевірка істотних журнальних записів та інших коригувань, виконаних під час складання фінансової звітності. Програми складаються партнером із завдання на базі типових. Зміст програми визначається за результатами тестування внутрішнього контролю.

Обсяг вибірки визначається на підставі професійного судження виходячи з ризику істотних спотворень і ефективності аудиту. При цьому співробітник повинен упевнитися в тому, що використовувані ним методи є дієвими з точки зору отримання достатнього та належного аудиторського докази для досягнення цілей аудиторської процедури [27].

При формуванні аудиторської вибірки аудитор враховує мету

аудиторської процедури і характеристики сукупності, з якої формується вибірка. При визначенні обсягу вибірки аудитор аналізує, знижений чи ризик, пов'язаний з використанням вибірки, до прийнятно низького рівня. Чим нижче ризик, який аудитор вважає прийнятним, тим більше необхідний обсяг вибірки. Обсяг вибірки може бути визначений шляхом винесення професійного судження, застосовуваного об'єктивно з урахуванням існуючих обставин [28].

Аудитор може перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку сальдо або операцій за рахунками суцільним чином, якщо число елементів, що перевіряються настільки мало, що застосування вибірових методів не є правомірним, або якщо застосування аудиторської вибірки є менш ефективним, ніж проведення суцільної перевірки.

Партнер із завдання самостійно приймає рішення про відбір специфічних статей сукупності, ґрунтуючись на таких факторах, як знання бізнесу підприємства, що перевіряється, оцінка ризику істотних спотворень і характеристики тестованої сукупності. Відбір специфічних статей на підставі суджень піддається ризику, не пов'язаного з використанням вибірки.

Член команди із завдання повинен проаналізувати необхідність отримання достатніх та належних аудиторських доказів щодо іншої частини сукупності, якщо така інша частина є суттєвою. Член команди із завдання повинен проаналізувати результати вибірки, характер і причину будь-яких виявлених помилок, а також їх можливий вплив на цілі конкретного аудиту і на інші області аудиту. У разі детальних тестів несподівано висока сума помилки у вибірці може дати аудитору підстави вважати, що сальдо рахунку або клас операцій піддалися істотним спотворенням при відсутності додаткових аудиторських доказів того, що такі суттєві викривлення не мають місця.

Під час аудиту фінансової звітності ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕРВІС» отримує докази, що прийняті облікові оцінки є обґрунтованими для конкретних обставин і компанією надані вичерпні

пояснення щодо використаних методів оцінки.

Для перевірки правильності застосування облікових оцінок виконуються наступні процедури:

- огляд і тестування процесу оцінювання і припущень, на яких виробляється оцінка, арифметична повторна перевірка розрахунків, проведених при оцінюванні, і повторне виконання таких розрахунків;

- розгляд підтверджень управлінського персоналу, тобто чи було отримане значення затверджено персоналом, який має відповідні повноваження [47].

Результати перевірки формуються на підставі оцінки обґрунтованості застосування облікових значень, ґрунтуючись на знанні бізнесу клієнта, а також на узгодженості оцінки з іншими аудиторськими доказами, отриманими в ході аудиту [53].

ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» ґрунтується на тому, що інформація, надана керівництвом підприємства щодо пов'язаних сторін, є правдивою, а документація – достовірною в тих випадках, коли відсутні ознаки зворотного. Разом з тим, керуючись професійним скептицизмом, аудитору слід враховувати ймовірність наявності у підприємства, що перевіряється інших пов'язаних сторін, у тому числі таких, які можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства, що перевіряється. До таких процедур відносять вивчення документів за попередній рік на предмет виявлення відомих пов'язаних сторін; протоколів зборів акціонерів та представників власників; інформації поданої підприємством до податкових та інших органів.

При перевірці операцій з пов'язаними сторонами вивчають: реєстри бухгалтерського обліку з метою виявлення великих або нетипових операцій або залишків по рахунках бухгалтерського обліку, при цьому особливу увагу слід приділити операціям, відбитим у бухгалтерському обліку в кінці або незадовго до закінчення звітного періоду; документи, що підтверджують видані та отримані позики; інвестиційні угоди, наприклад, придбання або

продажу частки участі у спільній чи іншій діяльності.

Таким чином, ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» за допомогою внутрішніх стандартів вирішує проблему контролю якості роботи самої аудиторської фірми, зменшуючи при цьому часові витрати, знижуючи аудиторський ризик та забезпечують доказу базу при розв'язанні конфліктів з третіми особами, організують при цьому роботу асистентів, забезпечують взаємозамінність фахівців, дозволяють ефективно та вчасно підвищувати їх кваліфікацію, регулюють етичні конфлікти між працівниками й економічними суб'єктами.

### 2.3 Формування звіту незалежного аудитора про фінансову звітність на підставі оцінки аудиторських доказів

У ході виконання завдання з аудиту головним аспектом процесу підтвердження достовірності даних, що містяться в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, є отримання аудиторських доказів. При цьому під доказом розуміється факт, що підтверджує (або спростовує) істинність (або хибність) судження, а під достовірністю прийнято розуміти переконання, засноване на знанні і виключає всяке сумнів.

Облікова політика підприємства щодо даних бухгалтерського обліку повинна забезпечувати виконання вимог повноти, своєчасності, обачності, пріоритету змісту перед формою, що не суперечливості та раціональності [8].

Етапи облікового процесу підприємства представлені на рисунку 2.5.

Облікова політика підприємства являє сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточної угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності [64].

При дотриманні зазначених вимог звітність буде вважатися

достовірною і дозволить різним групам зацікавлених користувачів приймати на її основі адекватні управлінські рішення.

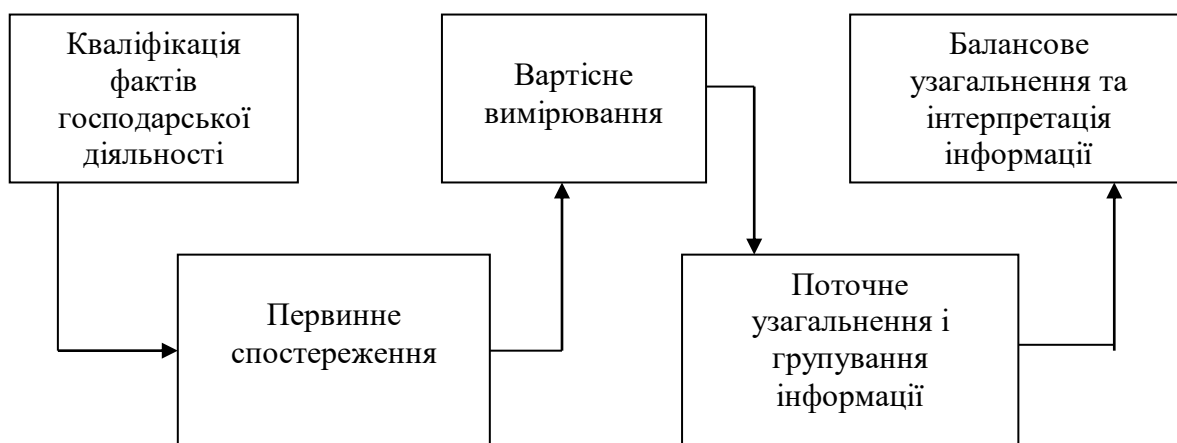


Рисунок 2.5 – Етапи облікового процесу

Під достовірністю для цілей аудиту розуміється ступінь точності даних фінансової звітності, що дозволяє користувачам робити правильні висновки про результати господарської діяльності, фінансовому та майновому положенні аудіюємих осіб [64].

З урахуванням значущості аудиторських доказів, що використовуються в аудиторській практиці, це визначення може бути уточнено: під достовірністю для цілей аудиту слід розуміти точність даних фінансової звітності, підтвержену аудиторськими доказами належного характеру з урахуванням рівня суттєвості, оцінки ризику, готовності клієнта вносити виправлення в звітність та інших факторів.

При цьому мова йде про показники (даних) фінансової звітності, що складають істотну величину.

Можливість оцінки результатів господарської діяльності та фінансового стану підприємств зовнішніми користувачами фінансової звітності на підставі цієї звітності, як відомо, проблематична.

Зовнішні користувачі не можуть оцінити ведення бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності, так як не мають можливості

ознайомитися з обліковою політикою, обліковими даними даного їх суб'єкта господарювання, а покладаються на думку аудитора про достовірність звітності, що міститься Звіті аудитора.

Оскільки основною метою аудиту визнається виказування думки про достовірність фінансової звітності, важливо підкреслити значущість поняття «достовірність в усіх суттєвих аспектах».

Значення поняття «достовірність в усіх суттєвих аспектах» полягає насамперед у правильності певних висновків, відповідних кожному з усіх «істотних аспектів», тобто йдеться про доказово підтверджений набір даних [45].

Отримання аудиторських доказів проводиться шляхом тестуванням засобів внутрішнього контролю та застосування процедур перевірки по суті, як передбачено програмою аудиту.

Для оцінки аудиторських доказів використовуються:

- критерії достатності (кількісна характеристика); та
- відповідного характеру (якісна характеристика).

Згідно МСА, належний характер аудиторських доказів визначається їх збігом з конкретної передумовою підготовки фінансової звітності та їх достовірністю [45].

Належний характер аудиторських доказів визначається їх відповідністю конкретного твердження підготовки фінансової звітності (існування, права і зобов'язання, повнота, оцінка вартості та розподіл, наявність, точність, представлення і розкриття, класифікація та зрозумілість) та їх достовірністю.

Аудиторські докази збираються з урахуванням усіх тверджень підготовки фінансової звітності.

Наявність аудиторських доказів щодо одного твердження не може компенсувати відсутність інших тверджень.

Продемонструємо зміст запропонованого підходу розробки програми перевірки облікового сегмента «Витрати майбутніх періодів» (табл. 2.7).



Таблиця 2.7 – Програма перевірки витрат майбутніх періодів (ВМП) на прикладі

№ п/п	Процедури	Твердження підготовки звітності
1	2	3
1	Запросити дані (звіти) з відділу, відповідального за облік ВМП, і зіставити їх з аналітичними даними бухгалтерського обліку. У разі виявлення розбіжностей встановити їх причину і оцінити істотність їх впливу на достовірність відповідних показників фінансової звітності.	Повнота; точність
2	Переконатися, що станом на звітну дату інвентаризація ВМП була проведена.	Повнота; точність
3	Переконатися, що у складі операцій з обліку ВМП відображені операції, що відбулися протягом звітного періоду.	Повнота; точність
4	За операціями, відібраним для детального тестування, перевірити документи і переконатися, що враховані на рахунках ВМП витрати: - є витратами, що відносяться до майбутніх періодів; при цьому період, до якого вони належать, можна оцінити достовірно; - відповідають критеріям визнання витрат; - є ВМП, а не виданими авансами.	Наявність; існування; права та зобов'язання
5	За операціями, відібраним для детального тестування, переконатися, що всі господарські операції своєчасно відображаються в обліку на підставі первинних облікових документів, оформлених відповідно до вимог законодавства.	Наявність; існування; права та зобов'язання
6	За операціями, відібраним для детального тестування, переконатися, що суми ВМП: - при списанні відображаються у складі тих же витрат, до яких такі витрати були б включені, якби вони були включені до витрат в момент їх виникнення; - списуються тимчасово (протягом періоду забезпечення доходу).	Наявність; існування; права та зобов'язання
7	За операціями, відібраним для детального тестування, переконатися, що ВМП обліковані у звітному періоді відображені в правильних сумах відповідних первинним документам та умовам договорів	Оцінка вартості та розподіл
8	За операціями, відібраним для детального тестування, перевірити правильність розрахунку сум ВМП, які підлягають списанню щомісяця та обґрунтованість періоду списання витрат.	Оцінка вартості та розподіл
9	Перевірити відповідність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також форм фінансової звітності між собою.	Представлення і розкриття
10	Переконатися, що дані про ВМП за поточний рік співставні з даними за попередній рік (визначені виходячи з однакових методів обліку і відображення у фінансовій звітності).	Представлення і розкриття

## Продовження таблиці 2.7

1	2	3
11	Переконатися, що ВМП у фінансовій звітності у формі № 1 представлені в розрізі довгострокових та короткострокових активів	Представлення і розкриття

Аудиторські докази, зібрані під час перевірки ВМП можуть мати такі ситуації:

– підтверджують записи, зроблені в бухгалтерському обліку, при цьому облікові дані відповідають даним форм фінансової звітності за відповідними рядками, тобто дані бухгалтерського обліку з обліку ВМП достовірні, фінансова звітність в частині інформації ВМП достовірна;

– підтверджують записи, зроблені в бухгалтерському обліку, при цьому облікові дані не відповідають даним форм фінансової звітності. Наприклад, не вірне розкриття інформації у звітності (процедура 11 в табл. 2.7) по відповідним рядкам, тобто дані бухгалтерського обліку з обліку ВМП достовірні, а фінансова звітність в частині інформації ВМП не достовірна;

– не підтверджують записи, зроблені в бухгалтерському обліку, при цьому облікові дані не відповідають даним форм фінансової звітності за відповідними рядками, тобто дані бухгалтерського обліку з обліку ВМП не достовірні і, як наслідок, фінансова звітність в частині інформації ВМП не достовірна;

– не підтверджують записи, зроблені в бухгалтерському обліку, при цьому облікові дані не відповідають даним форм фінансової звітності за відповідними рядками, тобто дані бухгалтерського обліку з обліку ВМП не достовірні рядкам, в той час як фінансова звітність в частині інформації ВМП достовірна.

Всі розглянуті ситуації представлені спрощено, оскільки слід мати на увазі:

– необхідність зіставлення відхилень з даними рівня суттєвості, оцінки суттєвості викривлень;

- готовність клієнта вносити виправлення в дані обліку і (або) фінансової звітності з метою усунення зауважень аудиторів;
- необхідність проведення додаткових аудиторських процедур.

Недостовірність фінансової звітності може бути наслідком помилок і несумлінних дій, тому при оцінці аудиторських доказів важливі такі поняття, як «помилка» і «спотворення», необхідно знати їх класифікацію і вплив на показники фінансової звітності.

Викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності [39].

Поняття «помилка», що міститься в стандарті може бути уточнено. Помилка – це результат ненавмисних (навмисних) дій, отриманий на систематичній або разовій основі на одному або декількох етапах облікового процесу.

Якщо помилка носить систематичний характер або величина помилки становить істотну величину, це призводить до викривлення фінансової звітності.

Залежно від впливу на показники фінансової звітності помилки можна класифікувати таким чином:

- помилки, наслідком яких є викривлення даних фінансової звітності (істотна величина);
- помилки, що не приводять до викривлення показників фінансової звітності (характеризують систему внутрішнього контролю клієнта).

Різним етапам облікового процесу притаманні характерні для них помилки (табл. 2.8).

При виконанні аудиторських процедур аудитори отримують докази щодо кожного твердження підготовки фінансової звітності. Одним із способів оцінки зібраних доказів може бути їх співвідношення з твердженням підготовки фінансової звітності.

Таблиця 2.8 – Помилки на етапах облікового процесу

Етап облікового процесу	Опис помилки	Приклад
Вартісне вимірювання	В обліку не вірно вказана сума господарської операції	До обліку прийнятий об'єкт основних засобів за вартістю його придбання без урахування додаткових витрат (доставка об'єкта).
Первинне спостереження	Відсутній або невірно оформлений первинний обліковий документ, що підтверджує господарську операцію.	1. Господарська операція здійснена на підставі документа, який не може бути підтвердженням операції. 2. Внесені виправлення в касовий документ.
Балансове узагальнення	Невірне розкриття інформації про окремі активи і зобов'язання, доходи та витрати в фінансовій звітності.	Якщо предмет лізингу підлягає обліку на балансі лізинго одержувача, то інформація про кредиторську / дебіторську заборгованість представляється у фінансовій звітності залежно від строків її погашення (короткострокова або довгострокова) згідно графіками лізингових платежів.
Кваліфікація факту господарського життя	Невірна кваліфікація факту господарської діяльності, яка призвела до невірної кореспонденції рахунків	Відображення на рахунку 10 «Основні засоби» об'єктів, придбаних виключно для здачі в оренду

Тоді вся сукупність аудиторських доказів по окремому обліковому сегменту (варіанти 1-15) повинна підтверджувати кожне твердження підготовки фінансової звітності (табл. 2.9).

У таблиці 2.9 під варіантом необхідно розуміти комбінацію тверджень підготовки фінансової звітності, що складається з відповідного кожному твердженню значення (0 або 1). Кожному підтверженому твердженню фінансової звітності дамо значення 1, а не підтверженому – 0.

Необхідно відзначити, що наведений спосіб оцінки аудиторських доказів може використовуватися як щодо всієї фінансової звітності (суттєвих показників), так і щодо окремих облікових сегментів (основних засобів, кредитів і позик, виручки).

Якщо значення кожного твердження дорівнюватиме 1, то і сукупність зібраних аудиторських доказів теж дорівнює 1 (варіант 1 в табл. 2.9), тобто аудиторські докази, зібрані під час перевірки конкретного облікового

сегмента, підтверджують записи, зроблені в регістрах бухгалтерського обліку. Записи, зроблені в бухгалтерському обліку, відповідають інформації, представленої в фінансовій звітності, і можна зробити висновок, що дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності в частині інформації по перевіряємому сегменту достовірні (ситуація 1 в наведеній вище класифікації).

Таблиця 2.9 – Оцінка аудиторських доказів на основі тверджень управлінського персоналу щодо підготовки фінансової звітності

Твердження підготовки фінансової звітності	Варіант														
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Існування	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0
Класифікація	1	1	0		1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0
Права і зобов'язання	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0
Повнота	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0
Оцінка та розподіл	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0
Точність	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0
Подання (інформації)	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0
Підсумок всіх значень	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Якщо значення хоча б одного з тверджень дорівнює 0, то сукупність зібраних аудиторських доказів оцінюється як 0, що відповідає ситуаціям 2 і 3. Наприклад, якщо аудиторські докази, зібрані під час перевірки ВМП, підтверджують записи, зроблені в бухгалтерському обліку, але при цьому облікові дані не відповідають даним відповідних рядків і форм звітності (варіант 8 в табл. 2.9), то і фінансова звітність в частині інформації ВМП недостовірна (ситуація в у наведеній вище класифікації).

Якщо не отримано підтвердження щодо хоча б одного з тверджень підготовки фінансової звітності, тобто їй відповідає значення 0 (варіанти 2-7, 9-13 і 15 в табл. 2.9), то і фінансова звітність в частині інформації ВМП недостовірна (ситуація 3 у наведеній вище класифікації).

Якщо не отримано підтвердження щодо всіх тверджень підготовки фінансової звітності (значення 0), крім представлення і розкриття (варіант 14 в таблиці 2.9), то фінансова звітність в частині інформації ВМП достовірна (ситуація 4 у наведеній вище класифікації).

Розглянемо ситуацію більш детально. Нехай генеральна сукупність по перевіряємому обліковому сегменту (ВМП) складає 75 одиниць, а вибірка – 15. одиниць (20%), тобто, на 1 одиницю доводиться 1,33% від обсягу генеральної сукупності (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Аналіз підтвердження тверджень підготовки фінансової звітності при перевірці ВМП

Твердження підготовки фінансової звітності	Генеральна сукупність		Вибірка			Помилка / викривлення		
	Кількість од.	Сума, тис. грн.	Кількість од.	Сума, тис. грн.	Частка, %	Кількість од.	Сума, тис. грн.	Частка, %
Існування	75	60	15	12	20	0	0	0
Класифікація	75	60	15	12	20	0	0	0
Права зобов'язання <sup>i</sup>	75	60	15	12	20	0	0	0
Повнота	75	60	15	12	20	0	0	0
Оцінка та розподіл	75	60	15	12	20	0	0	0
Точність	75	60	15	12	20	0	0	0
Подання (інформації)	75	60	15	12	20	15	6	10
Усього	75	60	15	12	20	15	6	10

Якщо за даними таблиці 2.10 помилка / викривлення становить істотну величину, то заповнюється таблиці 2.11, акумулюючи інформацію про всі виявлені помилки / викривлення, що роблять вплив на показники фінансової звітності.

Наприкінці перевірки аудитор (партнер із завдання) аналізує зібрану інформацію про істотність або неістотність помилок / викривлень і приймає рішення про необхідність внесення виправлень до показників фінансової звітності.

По суті, кожній з наведених ситуацій, з урахуванням перерахованих

вище аргументів, відповідає певний вид аудиторської думки.

Таблиця 2.11 – Зведення виявлених помилок (викривлень) при перевірці фінансової звітності

Твердження підготовки фінансової звітності	Помилка/ викривлення	Рівень суттєвості	Вплив на звітність	Рекомендації	Дії клієнта
Подання	б	4	Завищення по стр. 1170 за станом на кінець року	Показувати ВМП в залежності від строків погашення	Внесені виправлення у звітність

Очевидно, що думка без застереження може бути висловлена в ситуації 1 (варіант 1 в табл. 2.10) або коли одна або кілька передумов підготовки фінансової звітності не підтверджені (ситуації 2, 3 і 4, варіанти 2-7, 9-14 табл. 2.10), за умови, що сукупність менше рівня суттєвості (тобто не призводить до викривлення показників фінансової звітності, а свідчить про неефективність системи внутрішнього контролю), або за умови, що клієнтом були внесені виправлення в показники фінансової звітності.

Модифікована аудиторська думка висловлюється в ситуаціях 2 і 3 (варіанти 2-13 і 15 табл. 2.10), коли одна або кілька передумов підготовки фінансової звітності не підтверджені (за винятком ситуації 4), при чому, сукупність виявлених помилок більше рівня суттєвості (тобто призводить до істотних викривлень показників фінансової звітності), а клієнт відмовляється від внесення виправлень до показників фінансової звітності.

Завідомо неправдивий (фальсифікований) звіт аудитора містить думку аудитора про достовірність фінансової звітності, яка не відповідає дійсності, або видається без проведення аудиторської перевірки. При цьому вказаний звіт аудитора може бути видано в наступних випадках:

- аудиторська перевірка не була проведена;
- думка аудитора (форма звіту аудитора) не відповідає дійсності, в той час як аудитором були виявлені істотні помилки (викривлення);

– думка аудитора (форма звіту аудитора) не відповідає дійсності, в той час як аудитором були виявлені істотні помилки.

Взаємозв'язок тверджень підготовки фінансової звітності та отриманих аудитором доказів показаний на рисунку 2.6.

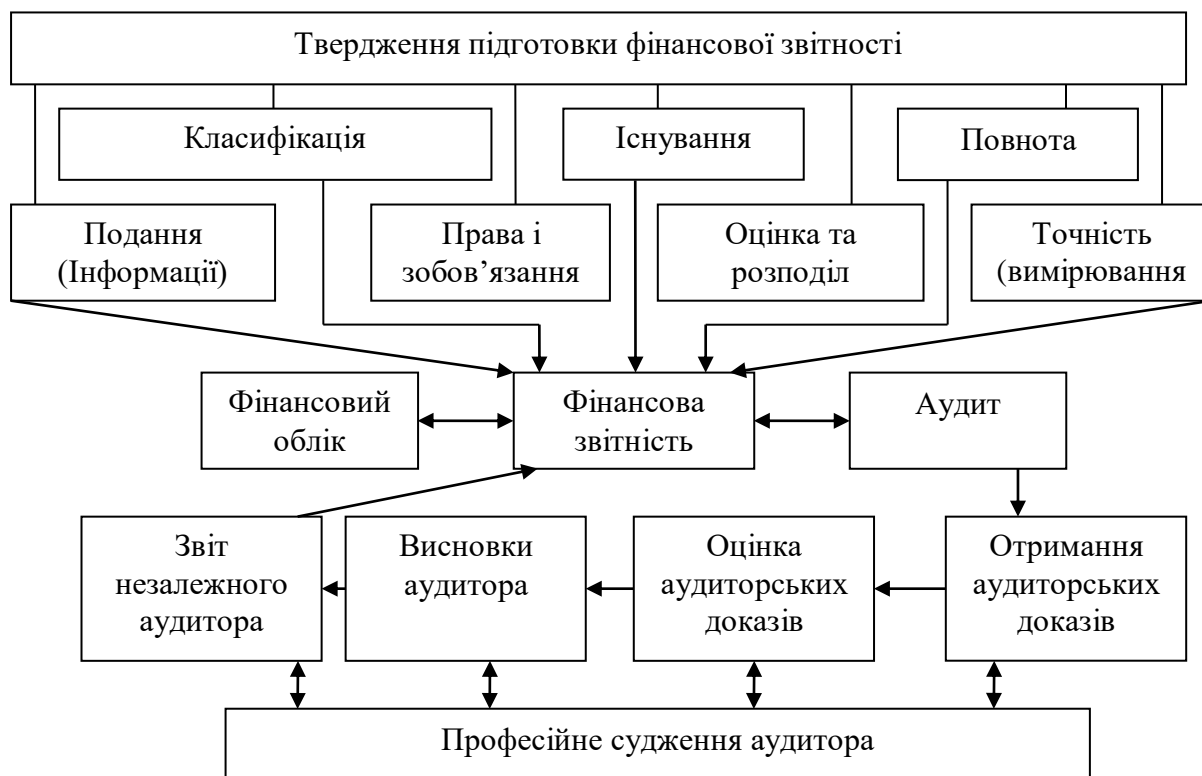


Рисунок 2.6 – Взаємозв'язок оцінки аудиторських доказів висновків аудитора

Таким чином, запропонована методика дозволяє оцінити аудиторські докази на основі передумов підготовки фінансової звітності та обґрунтувати думку аудитора не тільки про достовірність фінансової звітності, а також і про вид звіту незалежного аудитора.



**РОЗДІЛ 3**  
**ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ КОМПЛЕКСНОЇ**  
**ОЦІНКИ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ**  
**В ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС»**

3.1 Удосконалення методики отримання аудиторських доказів

Забезпечення ресурсами процесу отримання аудиторських доказів необхідно для якісного виконання завдання з аудиту, особливо в ситуації зростання обсягу надаваних послуг, що передбачає «достатню кількість висококваліфікованих фахівців; забезпечення фахівців інформацією; наділення фахівців персональними комп'ютерами з інформаційною базою, оргтехнікою, засобами зв'язку [38].

Для перевірки певного виду даних, відображених у фінансових документах, аудитор повинен мати мінімум два джерела або використовувати стільки ж методів отримання доказів. Якщо один з джерел або методів непридатний, часто замість нього можна використовувати інший. Один або кілька дорогих джерел отримання доказів можна замінити менш дорогим джерелом, який, однак, і менш надійний.

З одного боку, аудитор повинен висловити думку, максимально відповідне дійсності, з іншого боку, завдання з аудиту може бути неефективним внаслідок невідповідності витрачених зусиль і ресурсів розміром передбачуваної вигоди власників або третіх осіб. Має бути отримано достатній обсяг достовірних даних для виконання завдання з аудиту, а витрати на отримання цих даних повинні бути мінімізовані. Таким чином, важливим завданням є визначення складу ресурсів, що забезпечують отримання аудиторських доказів, подальша їх оцінка, оцінка ефективності аудиторських процедур і процесу аудиту в цілому.

У сучасних умовах особливого значення набувають інтелектуальні, інформаційні, технологічні та часові ресурси, особливо для підприємств, що надають інформаційні послуги. Матеріальні та фінансові ресурси в аудиторських фірмах є, але в структурі витрат займають незначну частку, їх склад і ступінь забезпеченості не роблять значного впливу на якість та ефективність аудиторської перевірки.

У теорії аудиту не існує однозначного підходу до складу ресурсів, забезпечують процес збирання аудиторських доказів. Білуха Т. Н. виділяє програмні ресурси (засоби виробництва), інформацію (предмети праці) та аудиторів (виконавців), а також вважає, що в аудиторському процесі використовуються матеріальні, трудові та інтелектуальні цінності [9].

«Витрати на час і зусилля» і прямі аудиторські витрати разом складають найбільшу питому вагу в загальних аудиторських витратах [47].

Необхідно враховувати фінансові ресурси для розробки виконання, управління і поліпшення діяльності; методи аудиту; процеси досягнення і підтримки компетентності аудиторів та вдосконалення показників їх діяльності; наявність аудиторів і технічних експертів, компетентність, достатньою для досягнення цілей конкретної програми аудитів; об'єм програм програми аудиту; час для переїздів, розміщення та інші потреби аудиту [67].

Відповідно до п. 40-41 Міжнародної концептуальної основи, п. А3 МСА 500, п. 16 МСА 200 при оцінці аудиторських доказів і з метою обґрунтування думки аудитор повинен застосувати професійне судження і дотримуватися принцип професійного скептицизму. Професійне судження формується на основі навчання, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, обліку та етики, при формуванні інформативних рішень про направлення діяльності, що відносяться до галузі аудиту [45].

Професійний скептицизм дозволяє аудитору критично, з певною часткою сумніву, оцінювати вагомість отриманих аудиторських доказів і насторожено ставитися до доказів, які суперечать або ставлять під сумнів

надійність документів, відповідей на запити та іншої інформації, отриманої від керівництва суб'єкта та осіб, наділених керівними повноваженнями [59].

Ми погоджуємося з думкою Проскуріної Н. М., що організація аудиторської роботи повинна забезпечувати прагнення працівників до постійного поліпшення якості аудиту, підвищенню професійної кваліфікації, передачі своїх знань і досвіду колегам, формуванню позитивного іміджу аудиторської фірми та професії [62].

Підкреслюючи важливість інформаційних ресурсів у процесі збору аудиторських доказів, вважаємо за необхідне в їх складі виділити джерела доказів, нормативно-довідкову інформацію і методики.

Однією зі складових інформаційних ресурсів аудиторських фірм є нормативно-правове забезпечення, яке повинно складатися з нормативних актів, що використовуються при аудиті; збірників судової практики по прецедентах, що виникають внаслідок неоднозначного тлумачення законодавчих і нормативних актів; збірників типових порушень та помилок, що виявляються в ході аудиту, із зазначенням можливостей їх виправлення.

Від ступеня розробленості нормативно-правової бази залежить достатність і належний характер аудиторських доказів. За відсутності стандартів, що визначають основоположні принципи аудиту, неможливо покладатися на думку аудиторів про достовірність звітності перевіреного ними клієнта, якщо при проведенні перевірки не були належним чином зібрані і оформлені аудиторські докази або, якщо вибірка не проведена на основі відбору і перевірки репрезентативних елементів.

Аналіз літератури [1, 10, 13, 52] дозволив встановити, що в процесі збору та оцінки доказів виникає комунікація при роботі з документами підприємства (документальна) і при спілкуванні з працівниками підприємства та третіми особами (вербальна), при застосуванні нормативно-правової бази, методичного забезпечення (опосередкована).

У процесі комунікацій неминуче виникають комунікаційні бар'єри (перешкоди, що перешкоджають контакту між комунікатором і реципієнтом,

адекватному прийому, розумінню і засвоєнню повідомлень в процесі комунікації) [74].

Розглядаючи комунікаційні бар'єри в аудиті, слід особливу увагу приділити психологічним і семантичним бар'єрам, які виникають з причини невірної тлумачення інформації, що є наслідком недостатньої професійної компетентності якої зі сторін, необ'єктивності аудитора або прагнення представителів аудированого особи спотворити, приховати завідомо неправдиві дані. Такі бар'єри найбільш небезпечні, оскільки їх наслідки безпосередньо впливають на процес збору і надійність джерел аудиторських доказів. Несвоєчасність відповідей на запити, неповнота інформації, що поставляється знижує ефективність перевірки та якість аудиту [75].

Ресурси зв'язуються воедино за допомогою технології. Технологія включає всю сукупність знань, інформації, необхідних для виробництва техніки в певних цілях, знання правил і принципів управління технологічними процесами, сукупність природних, фінансових, людських, енергетичних, інструментальних та інформаційно-інтелектуальних ресурсів, а також всю сукупність соціальних, економічних, екологічних та політичних наслідків реалізації даної технології в конкретному середовищі проживання людини, включаючи наслідки застосування вироблених продуктів і послуг.

Переважання автоматизованої техніки у сфері послуг є правильним, і аудиторі з метою підвищення якості своєї роботи повинні приділяти більшу увагу застосуванню комп'ютерних методів аудиту.

За допомогою автоматизації скорочується час на обробку даних вручну, виконання однотипних операцій, вивільняється час на аналітичну роботу і обробку отриманих аудиторських доказів та їх подальшу оцінку.

Автоматизація отримання аудиторських доказів ефективна, коли перевіряються великі однорідні масиви даних по ділянках і операціям бухгалтерського обліку; перевірявся суб'єкт використовує уніфіковану стандартну систему оформлення бухгалтерських операцій; є і використовується інформаційно-пошукова система для розшифровки та

підтвердження наявності відповідних первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку; є і використовується автоматизована система контролю виконання затвердженого регламенту рішення відповідних облікових завдань [24].

При цьому слід враховувати, що технологічною проблемою при впровадженні спеціалізованих програмних продуктів є істотні відмінності в масштабах, видах діяльності, галузевої приналежності між перевіряються підприємствами, застосовуваними ними інформаційними системами. У зв'язку з тим, що процес отримання доказів вимагає застосування професійного судження аудитора, він не може бути повністю формалізований. Крім цього застосовувана програма повинна відповідати прийнятій в аудиторській організації методології, внутріфірмовим стандартам аудиту, технології перевірки, вимогам до порядку оформлення робочої документації, організаційній структурі та розподілу обов'язків між аудиторами, специфіці діяльності клієнтів.

Програмне забезпечення повинно дозволяти ефективно планувати і розподіляти роботу аудиторів. Однак повністю автоматизувати цей процес неможливо в зв'язку з тим, що в ході аудиту можуть виникнути нові обставини і ризики, які приведуть до коректування програми і модифікації аудиторських процедур.

До недоліків програм, на наш погляд, слід віднести наявність «типових об'єктів», «типового переліку порушень», типових питань для оцінки ризику, тестів засобів контролю, автоматична побудова висновків, що підвищує ймовірність пропуску помилок, порушень, неякісного виконання процедур. Програмні продукти представляється необхідним удосконалювати в напрямку забезпечення оперативності оцінки ризиків та аудиторських доказів, оптимізації процесу прийняття управлінських рішень за допомогою методів ситуаційного аналізу, раціональності планування ресурсів аудиторських організацій [72].

Аналіз підходів до ресурсного забезпечення аудиторської перевірки,

дозволив визначити склад ресурсів, які забезпечують отримання аудиторських доказів (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Склад ресурсів, які забезпечують отримання аудиторських доказів

Пропонований підхід до складу ресурсів, розробка якого обумовлена потребами аудиторської практики, дозволить здійснити ефективне планування шляхом раціонального розподілу ресурсів, управління і контроль у процесі отримання аудиторських доказів, оцінку ефективності аудиторських процедур та процесу аудиторської перевірки на заключному

етапі.

Таким чином, для цілей організації, управління та контролю якості процесу отримання аудиторських доказів і оцінки ефективності аудиторських процедур потрібно визначення складу ресурсів, що забезпечують отримання аудиторських доказів, в той же час дана проблема в літературі вивчена недостатньо повно, у зв'язку з чим нами пропонується склад ресурсів (людські та інтелектуальні, часові, інформаційно-комунікаційні, організаційно-методичні, техніко-технологічні).

### 3.2 Напрями покращення процесу документування аудиторських доказів

Документування є необхідною передумовою формування інформаційного ресурсу. Використання інформації, як ресурсу в сфері комунікацій починається з процесу закріплення інформації на певному матеріальному носії. Подібна процедура документування необхідна для того, щоб забезпечити передачу інформаційних потоків між користувачами і бізнес-процесами, розміщуючи інформацію в просторі і в часі.

Згідно з МСА 230 «Аудиторська документація» аудитор повинен документально оформити хід перевірки. Це важливо з погляду формування доказів на підтримку аудиторської думки, а також є підтвердженням того що перевірку виконано згідно з вимогами МСА.

Термін «аудиторська документація» означає запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків яких дійшов аудитор [39]. Досить часто, цей термін вживають як «робочі документи» або «робоча документація».

Аудиторську документацію використовують для допомоги членам аудиторської групи в плануванні і виконанні аудиторської перевірки;

надання можливості аудиторській групі звітувати про свою роботу; збереження запису питань постійної важливості для майбутніх аудиторських перевірок; надання можливості досвідченому аудиторіві виконувати перевірку та огляд контролю якості відповідно до МСКЯ 1; надання можливості досвідченому аудитору проводити зовнішні перевірки відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог [75].

У літературі документування аудиту розглядається як основний засіб внутрішньофірмового контролю якості роботи аудиторів і доказ проведення процедури [7, 57]. Наявність документів, ретельно фіксують хід перевірки, виконані процедури, отримані докази, сформульовані висновки дозволяють аналізувати дії аудиторів, оцінювати їх правильність і ефективність, а згодом коригувати хід аудиту, виправляти помилки, допущені аудиторами, і враховувати помилки, виявлені при інших перевірках та розробці внутрішньофірмових стандартів [19].

Документувати аудиторські докази необхідно для формування аудиторського висновку і звіту керівництву підприємства, що перевіряється (п. 2 МСА 230). На основі робочої документації аудиторська фірма може відстоювати свої інтереси в суді у разі претензій клієнтів з приводу низької якості проведеного аудиту.

Однак встановити факт невідповідності документації дійсності можна, тільки зіставивши її з документацією на економічному суб'єкті, до якого контролерам якості аудиту немає доступу [49, с. 13].

В аудиторській практиці, як правило, актуальними стають питання достатнього набору робочої документації, необхідної для формування думки про достовірність звітності, складання письмової інформації і звіту незалежного аудитора. Як правило, процес документування вимагає значних витрат робочого часу, але відобразити в документах всі проведені процедури не представляється можливим. У зв'язку з цим виникає проблема визначення оптимального складу та змісту документів. Тільки правильно оформлені і згруповані робочі документи дозволяють оптимізувати процес аудиторської



перевірки, збільшити продуктивність праці аудиторів.

Кількісний та якісний склад аудиторської документації повинен бути сформований таким чином, щоб при необхідності аудитор зміг продемонструвати, що зібрані свідчення достовірні, достатні і своєчасні і що аудиторський висновок узгоджується з результатами перевірки.

Невирішеним залишається питання, яку інформацію повинні містити документи аудитора. У внутрішніх стандартах аудиторської фірми, на думку більшості авторів, документи повинні відображати важливу або істотну інформацію. Документи повинні містити «основні аспекти проведеної роботи, зроблені висновки та інші істотні питання, що мають значення для підготовки аудиторського висновку, а також для доказу якісного проведення аудиту» [66], «найважливіші аудиторські докази» [28], «всі істотні питання, які потребують професійного судження аудиторів, разом з висновками, зробленими з цих питань» [73]. При цьому ступінь суттєвості інформації визначається аудитором на основі професійного судження.

МСА 230 докладно описує фактори, що впливають на форму, зміст і масштаб аудиторської документації: розмір і складність організаційної структури суб'єкта господарювання; характер аудиторських процедур, які повинні бути виконані; ризики суттєвих викривлень; значимість отриманих аудиторських доказів; характер і масштаб виявлених порушень; необхідність документування зроблених висновків на підставі отриманих аудиторських доказів; застосовані методологія та інструментарій аудиту.

У зв'язку з тим, що конкретний перелік робочих документів МСА не містить, аудиторські фірми повинні закріпити його у внутрішньому стандарті. Найбільш прийнятним вважається угруповання аудиторської документації по процесам аудиторської перевірки:

- процес планування (план, програма аудиту, їх модифікації, оцінка аудиторського ризику і будь-які коригування до них, тести оцінки системи внутрішнього контролю, обґрунтування дій аудитора, виходячи з оцінки ризику, розрахунок рівня суттєвості, оцінка обсягу вибірки, договір на

проведення аудиту, обґрунтування вибору аудиторських процедур з альтернативних, розрахунок трудомісткості аудиту);

– отримання аудиторських доказів (опис виконаних аудиторських процедур і їх результатів, пояснення, пояснення і заяви суб'єкта господарювання, копії підтверджуючих документів, аналіз господарських операцій, відповіді на зовнішні підтвердження, результати роботи експертів, висновки, зроблені аудитором з найбільш важливих питань аудиту, включаючи помилки і незвичайні обставини, які були виявлені аудитором в ході виконання процедур аудиту, і відомості про заходи, вжиті у зв'язку з цим аудитором);

– заключна стадія аудиту (результати узагальнення та систематизації аудиторських доказів, оцінки достатності та належного характеру доказів, звіт аудитора і письмова інформація аудитора).

У зв'язку з тим, що аудиторські документи відображають процес виконання аудиторської процедури, їх зміст у першу чергу повинен дозволяти ідентифікувати отриманий аудиторський доказ.

Вимоги до форми, складу та змісту аудиторської документації практично відповідають вимогам, що висуваються до аудиторських доказів [56]. Однак єдиний підхід, який би найбільш повно враховував всі необхідні вимоги, відсутній (табл.3.1).

Таблиця 3.1 – Порівняння вимог до аудиторської документації та аудиторським доказам

Вимоги, що пред'являються до робочої документації аудитора	Оцінка відповідності вимог, що висуваються до доказів
1	2
Достатня та належне письмове відображення основи для аудиторського висновку (МСА 230).	Достатність, відповідний характер
Аудитор повинен підготувати аудиторську документацію, яка є достатньою, щоб дозволити досвідченому аудиторю, який раніше не був пов'язаний з даними аудитом, зрозуміти: (а) характер, терміни і масштаб аудиторських процедур, виконаних з метою забезпечення відповідності вимогам МСА і застосовним вимогам законодавства і регулюючих органів;	Достатність

## Продовження таблиці 3.1

1	2
(б) результати виконаних аудиторських процедур і отримані аудиторські докази; і (в) суттєві питання, що виникають в ході аудиту, професійні судження (МСА 230).	
Підготовка достатньої і належної аудиторської документації сприяє підвищенню якості аудиту та полегшує огляд та оцінку отриманого аудиторського докази і зроблених висновків до складання аудиторського звіту (висновку). Документація, підготовлена після виконання аудиторської роботи, ймовірно, буде менш точною, ніж документація, підготовлена в ході виконання такої роботи. (МСА 230).	Достатність, своєчасність,
Повнота і переконливість, щоб служити підтвердженням правильності думки [48, 76] .	Достатність, переконливість
Повинні забезпечувати документальне підтвердження того, що перевірка проведена належним чином (глибоко і якісно), розкривати методи аудиту, обсяг перевірених документів і підтверджувати повноту і якісність аудиторського висновку, містити пояснення про те, що книги і журнали, записи відображають вчинені операції відповідно до нормативної та законодавчої бази належним чином [62]	Надійність (точність, обґрунтованість, зрозумілість), достатність
Аналіз взаємопов'язаних рахунків доцільно виконувати в одному робочому документі, що дозволяє заощадити час, а також полегшує проведення аналітичних процедур [61]	Системність
Робочі документи повинні бути оформлені акуратно, інформація, що міститься в них, повинна бути легко читається і однозначною [68].	Толерантність, зрозумілість, несуперечливість
Інформація повинна бути перевірена виконавцем і систематизована і бути зрозумілою замовнику; робочі документи повинні бути складені акуратно; аудиторські докази повинні бути розкладені та пронумеровані відповідно до номерів робочих документів [72].	Системність, толерантність, точність, зрозумілість

З точки зору теорії організації управління, до документів пред'являють вимоги чіткості щодо мети, визначення обсягу, повноти для розуміння суті проблеми та прийняття рішення, визначеності відносно одержувача. У зміст документа включають відібрані і класифіковані факти; судження і висновки; рекомендації, які спонукають виконавців і керівників до необхідних дій.

Виходячи з вимог, що висувуються до аудиторських доказів, нами пропонується конкретизувати вимоги до робочої документації:

– системність – систематизація по об'єктах перевірки, взаємопов'язаним рахунками, передумовам;

- повнота – повнісне відображення усіх результатів виконаних аудиторських процедур, а також опис характеру, обсягу і часових рамок процедур;

- аналітичність – глибинність розкриття господарських операцій, об'єктів аудиту, що перевіряють рахунки бухгалтерського обліку;

- доречність – наявність доказів по перевірній передумові;

- достовірність – відображення достовірної інформації;

- зрозумілість – однозначність інформації та наявність необхідних пояснень і позначень;

- результативність – наявність конкретних результатів перевірки, пояснень і висновків за результатами проведених процедур;

- відповідність програмі – підтвердження, що перевірка належним чином була спланована, план і програма щодня виконувалися і контролювалася і в ході аудиту піддавалася коректуванню;

- зворотний зв'язок – можливість оцінювання партнером із завдання роботи команди із завдання в цілому, а також кожного аудитора окремо;

- оперативність – своєчасність формування документа в процесі виконання аудиторських процедур для цілей аналізу і прийняття рішення партнером із завдання або членом команди із завдання;

- адресність – наявність конкретних виконавців і контролюючих осіб.

Щодо форми робочого документа існує неоднозначна позиція. Відсутність єдиної форми ускладнює процес обробки, систематизації, узагальнення, оцінки та зіставлення доказів, наступного контролю якості.

Як правило, використовуються такі форми робочих документів:

- таблична форма – оформляється звірка залишків, оборотів [61, 28, 32, 76, 68, 10], (галузевий, спеціальний, юридичний та бухгалтерський підходи) [10];

- записи, бланки, протоколи [28, 32, 76], МСА 230;

- форми документів, пояснень і заяв перевіряємої організації, її

керівників та працівників, копій, у т.ч. фотокопій, документів організації, прикладених до відповідних форм документів [68], п. А3 МСА 230;

- анкети-опитувальники або тести по розділах аудиту [10];
- форма меморандуму [27], (описує значущі питання, шляхи їх вирішення, включає перехресні посилання на іншу, доречну за даних обставин, що підтверджує аудиторську документацію, в якій міститься така інформація);
- форма таблиці «розділ бухгалтерського обліку», що містить плановані процедури по кожному розділу програми аудиту, яка може містити посилання на нормативні документи, на документи, необхідні для перевірки, і на додаткові робочі документи [72];
- роздруківка всіх операцій по даній ділянці перевірки, в якій будь-яким зрозумілим способом відзначені перевірені документи [72];
- програми аудиту, огляди значущих питань (МСА 230);
- контрольні листи (МСА 230);
- кореспонденція по значущих питань (МСА 230);
- протоколи зборів, підготовлені персоналом суб'єкта та погоджені з аудитором (МСА 230).

На форму, зміст та обсяги аудиторської документації впливають різні чинники (табл. 3.2) [51].

Таблиця 3.2 – Вплив чинників на форму й зміст робочих документів аудитора

Робочі документи аудитора	Характер аудиторських процедур, які слід виконати.
	Ідентифіковані ризики суттєвих викривлень.
	Методологія та використаний інструментарій аудиторської перевірки.
	Потреба документувати висновок або основу для висновку в разі, якщо їх важко визначити, розглядаючи документацію про виконану роботу або отримані аудиторські докази.
	Важливість отримання аудиторських доказів.
	Ступінь судження, потрібного під час виконання роботи та оцінки її результатів.
	Характер та обсяг ідентифікованих винятків.

Таким чином, слід зробити висновок, що форма робочого документа залежить від виду та характеру аудиторської процедури. Для процедур по суті прийнятною формою є таблична форма, для тестів засобів контролю – контрольні листи, анкети-опитувальники. Для усних підтверджень, опитувань – записи, протоколи, пояснення, заяви.

МСА 230 містить вимоги до відображення в робочих документах наступних важливих аспектів, що дозволяють ідентифікувати аудиторські докази:

- характер, терміни і масштаб виконаних аудиторських процедур, вказівка на відмітні особливості певних статей або питань, які були перевірені, хто виконав роботу, дати, коли така робота була завершена, хто проводив огляд виконання роботи, дата і масштаб огляду (МСА 230);

- обговорення значущих питань з керівництвом суб'єкта, особами, наділеними повноваженнями та іншими особами, включаючи характер питань, коли і з ким проводилися обговорення (МСА 230);

- вирішення протиріччя при виявленні інформації, яка суперечить висновку (МСА 230);

- суттєві питання і професійні судження, в тому числі питання, які призводять до виникнення значущих ризиків, результатів аудиторських процедур, які вказують на те, що фінансова звітність може бути істотно викривлена і на необхідність переглянути попередню оцінку ризиків суттєвих викривлень і дії аудитора у відповідь на такі ризики, обставини, які заподіюють аудитору значні труднощі при застосуванні аудиторських процедур (МСА 230);

- зроблені професійні судження, які обґрунтовують висновок аудитора і підтверджують якість судження (МСА 230);

- обставини, з якими зіткнувся аудитор, нові або додаткові процедури, які були виконані, аудиторські докази, які були отримані, коли і ким були внесені і перевірені відповідні зміни в аудиторську документацію (МСА 230);

– ідентифікація конкретних перевірених статей і питань, особи, яка відповідає за підготовку, та особи, що відповідає за огляд (МСА 230).

У навчальній і науковій літературі пропонуються реквізити, що конкретизують вимоги МСА, їх систематизація наведена в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Аналіз вимог до реквізитів робочих документів в аудиті

Реквізити	Давидов Г.М. [21]	Дмитренко І. М. [23]	Дорош Н.І. [24]	Каменська Т. О. [31]	Кужельний М. В. [37]
1	2	3	4	5	6
<b>Основні реквізити</b>					
Номер (індекс) робочого документа	-	-	-	-	+
ПІБ аудитора	-	-	-	+	+
Дата виконання аудиторської процедури або складання документа	-	-	-	+	+
Період, за який проводиться аудит	-	-	-	+	+
Найменування економічного суб'єкта, щодо якого проводиться аудит	-	-	-	+	+
Особистий підпис особи, що створила документ, і її розшифровка	-	-	-	+	-
Посилання на відповідний розділ програми	+	-	-	+	-
Перехресні посилання, щоб допомогти їх комплектувати в файли	-	-	-	-	+
<b>Реквізити, що дозволяють ідентифікувати аудиторську процедуру і її результат</b>					
Записи про планування аудиту, характер, часу виконаних аудиторських процедур	+	+	-	+	-
Висновки, зроблені на основі отриманих в ході аудиту відомостей	+	+	-	+	-
Номери і дати документів, що перевіряються	+	-	-	-	-
Зміст документа	-	-	-	-	+
Перелік перевірених первинних документів та облікових регістрів	-	-	+	+	-
Передумова, що перевіряється (питання, завдання), її дотримання	-	-	-	+	-
Обґрунтування аудитором всіх важливих моментів, по яких необхідно висловити своє професійне судження, факти, які були відомі аудиторю на момент формулювання висновків	-	-	-	+	-
Знайдені порушення та їх оцінка	-	-	-	+	-
Посилання на первинні документи, де були виявлені порушення	-	-	-	+	-
Виявлення незавершених процедур	-	-	-	+	-
Перелік процедур, які не виконаних аудитором в ході перевірки	-	-	-	+	-

Продовження таблиця 3.3

1	2	3	4	5	6
Повнота розкриття результатів аудиту за робочим документам експертів	-	-	-	+	-
Проведені аналітичні процедури	-	-	-	+	-
Реквізити, що дозволяють здійснити контроль якості					
Особистий підпис особи, що перевірила документ, і її розшифровка	-	-	-	+	-
Відповідність плану перевірки	-	-	-	+	-
Виправлення недоліків у роботі аудиторської групи	-	-	-	+	-
Відмова у поданні документів	-	-	-	+	-
Реквізити, що дозволяють встановити обсяг аудиту ( достатність доказів)					
Принцип вибірки, якщо він використовується	+	-	-	-	-
Метод проведення перевірки ( суцільний або вибірковий)	-	-	+	-	-
Частота вибірки ( наприклад, кожен другий первинний документ в хронологічному порядку), або обсяг перевіреної документації (наприклад, всі первинні документи за січень - квітень і вересень-жовтень ), або інші критерії вибірки	-	-	+	-	-
Обсяг вибірки	-	-	-	+	-
Опис формування вибірки	-	-	-	+	-

Аудиторська документація повинна передусім відбивати структуру аудиторського доказу [4]. Таким чином, справедливо відобразити в робочих документах підтверджуєму передумову (теза), посилення на нормативно-правовий акт (аргумент), характер, обсяг і часові рамки аудиторських процедур, а також висновки аудитора (демонстрацію).

Робочі документи, оформлені в ході застосування аудиторських процедур та відображають аудиторські докази, повинні містити відомості, достатні для вираження думки щодо кожного завдання перевірки. Тобто, досягається вимога доречності аудиторських доказів, тобто відповідність кожній передумові.

Аудиторська документація повинна містити відомості про характер, обсязі та тимчасових рамках всіх проведених процедур, а не тільки про тих, за якими робляться зауваження. Для цілей наступної оцінки аудиторських доказів доцільно фіксувати відхилення від програми перевірки, необхідність проведення додаткових аудиторських процедур, сумніви в надійності джерел доказів, вказівка на можливість спотворення інформації при перевірці інших об'єктів і завдань, недоступність і несвоєчасність отримання джерела доказу



та інші факти, що вказують на неможливість проведення процедури і причини.

Основними критеріями достатності обсягу аудиторської документації по розділу аудиту є наявність документів, що підтверджують виконання аудиторських процедур відповідно до програми аудиту; наявність документів, що підтверджують обґрунтованість виявлених зауважень і висновків з перевірки, забезпечення можливості наскрізного простеження правильності (хибності) формування звітних даних.

В МСА 230 зазначено, що при виконанні процедур, що вимагають систематичної вибірки із сукупності документів, аудитор може виділити вибрані документи, вказавши їх джерело, точку відліку і інтервал вибірки. Робочі документи повинні містити відомості, що дозволяють проаналізувати виконання вимог вибіркового спостереження та інформацію, необхідну для узагальнення результатів на заключній стадії: характер помилок (систематичний, випадковий, аномальний); перевищення рівня суттєвості по окремій групі операцій; можливі наслідки помилки для організації; виправлення помилки в ході аудиторської перевірки; відхилення від обраного методу відбору. Якщо сукупність стратифікована і проводиться збір доказів по одному твердженням, то доцільно формувати не один робочий документ, а групу пов'язаних документів. У практичній діяльності аудиторів досить часто в робочих документах відображаються інструкції та методичні рекомендації з проведення аудиторських процедур, формуванню вибірки, які виступають допоміжним матеріалом для асистентів аудиторів.

Особливий інтерес представляє підхід, що полягає в «складанні робочих документів щодо виявлених порушень та зауважень»:

- зауваження за результатами перевірки, зокрема, виявлені факти невідповідності практиці ведення бухгалтерського обліку на підприємстві з чинним законодавством (за умови, що виявлені факти надали вплив на показники фінансової звітності);
- перелік документів, що не представлені до перевірки;
- інші виявлення невідповідності чинному законодавству, що не

впливають на достовірність фінансової звітності; інформація про факти нерегульованості окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємства чинним законодавством;

– думка аудитора про способи усунення виявлених недоліків; інші рекомендації щодо вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства, засновані на думці аудитора [28, с. 109].

Даний підхід відповідає вимогам МСА 230, відповідно до якого аудитор повинен відобразити важливі і значущі питання.

У робочих документах рекомендується відображати висновки, що включають:

- обґрунтування, тобто посилання на нормативно-правовий акт, який порушено, а також причину порушення, якщо можливо її встановити;
- загальну величину помилки, виявлену в результаті процедури, а також характер і ступінь її впливу на достовірність бухгалтерської звітності;
- необхідність в проведенні додаткових процедур або збільшенні обсягу;
- виникаючі сумніви у дотриманні вимог нормативно – правових актів, припущення безперервності діяльності та інших принципів бухгалтерського обліку, а також в несумлінності дій керівництва та інших осіб.

Відомості та висновки повинні викладатися досить чітко і ясно, щоб забезпечити однозначність тлумачення і зрозумілість для інших членів аудиторської групи. Визнаючи важливість професійного судження при отриманні аудиторських доказів, аудитору пропонується відображати свою позицію з усіх істотних моментів.

Робочі документи за окремими процедурами мають такі особливості, що впливають на порядок їх оформлення:

- запит – передбачає включення переліку заздалегідь підготовлених питань, на які аудитор просить відповісти компетентного співробітника аудитуемого особи в усній чи письмовій формі. МСА 230 рекомендують відображати в документах дати опитувань, імена та посади персоналу

суб'єкта, пропонується кілька або одне питання, яке цікавить аудитора, відповіді на питання, коментарі аудитора. Коментарі повинні відображати додаткову інформацію, що не увійшла до запитальник, а також відповідь, чи знайдена інформація, вимагати спочатку при проведенні процедури «запит». На розсуд аудитора питання повинні бути закритими (мають графі вибору) або ж відкритими.

– спостереження – відстеження аудитором процесу або процедури, за якими не залишається документальних доказів для аудиту. Мета процедури - особисто упевнитися в проведенні та ефективності тих чи інших процесів або процедур. МСА 230 рекомендують задокументувати процес спостереження, предмет вивчення, імена осіб, їх обов'язки, час і місце спостереження.

Слід враховувати, що робочі документи, оформлені в системі, тобто пов'язані перевіркою однієї передумови або завдання, об'єктом, циклом повинні мати перехресні посилання. Наприклад, якщо проводився аналіз договорів та виявлено порушення в оформленні, то в робочому документі з перевірки даної угоди бажано вказати посилання на документ, що фіксує порушення оформлення договору. Систематизацію та нумерацію робочих документів вважається доцільним проводити відповідно з номерами, зазначеними в програмі перевірки. Вивчення вимог до порядку документального оформлення аудиторських доказів дозволило виявити, що існуючі вимоги не узгоджуються з вимогами, що пред'являються до аудиторських доказів, а форми і реквізити документів не дають можливість ідентифікувати аудиторський доказ.

У зв'язку з тим, що робочий документ є наочним поданням аудиторського доказу, нами виділені основні вимоги до документації аудитора: системність, повнота, аналітичність, доречність, достовірність, зрозумілість, результативність, відповідність планом і програмою, зворотного зв'язку, оперативність, адресність.

В якості методичного керівництва з оцінки переконливості аудиторських доказів і прийняття відповідних рішень, виходячи з цієї оцінки,

пропонуємо використовувати розроблений в процесі дослідження внутрішній стандарт «Оцінка аудиторських доказів при проведенні аудиту достовірності фінансової звітності».

Структура цього внутрішнього стандарту представлена на рисунку 3.2.

Наявність та стан внутрішнього стандарту впливає на якість аудиту, дозволяє максимально скоротити час на проведення перевірки, не знижуючи якості, зробити технологію і організацію проведення аудиту більш раціональною, зменшити трудомісткість аудиторських робіт щодо перевірок окремих ділянок, забезпечити додатковий контроль за роботою аудиторів, інших фахівців, сприяти впровадженню в аудиторську практику наукових досягнень і нових технологій, зміцнити суспільний престиж професії; забезпечити високу якість аудиторської роботи і сприяти зниженню аудиторського ризику; деталізувати професійна поведінка аудитора у відповідності з етичними нормами аудиту. Також, варто відзначити, що внутрішні стандарти формулюють єдині базові вимоги, що визначають нормативи щодо якості та надійності аудиту та забезпечують певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки при дотриманні цих вимог.

Внутрішній стандарт включає три розділи:

- перший розділ «Загальні положення» – визначено основні положення, мета розробки стандарту;
- другий розділ «Основні поняття та визначення» – наведено основні визначення в цілях однакової трактування понять і розуміння їх всіма членами аудиторської групи, що здійснюють оцінку;
- третій розділ «Зміст внутрішнього стандарту» – розкрито зміст вимог до аудиторських доказів і наведено критерії оцінки, зазначені принципи оцінки в процесі планування, збору аудиторських доказів і на заключній стадії.

У додатках до стандарту (додаток Н) пропонуються зразки форм робочих документів, застосовуючи які аудитор має можливість зробити оцінку доказів на відповідність критеріям.

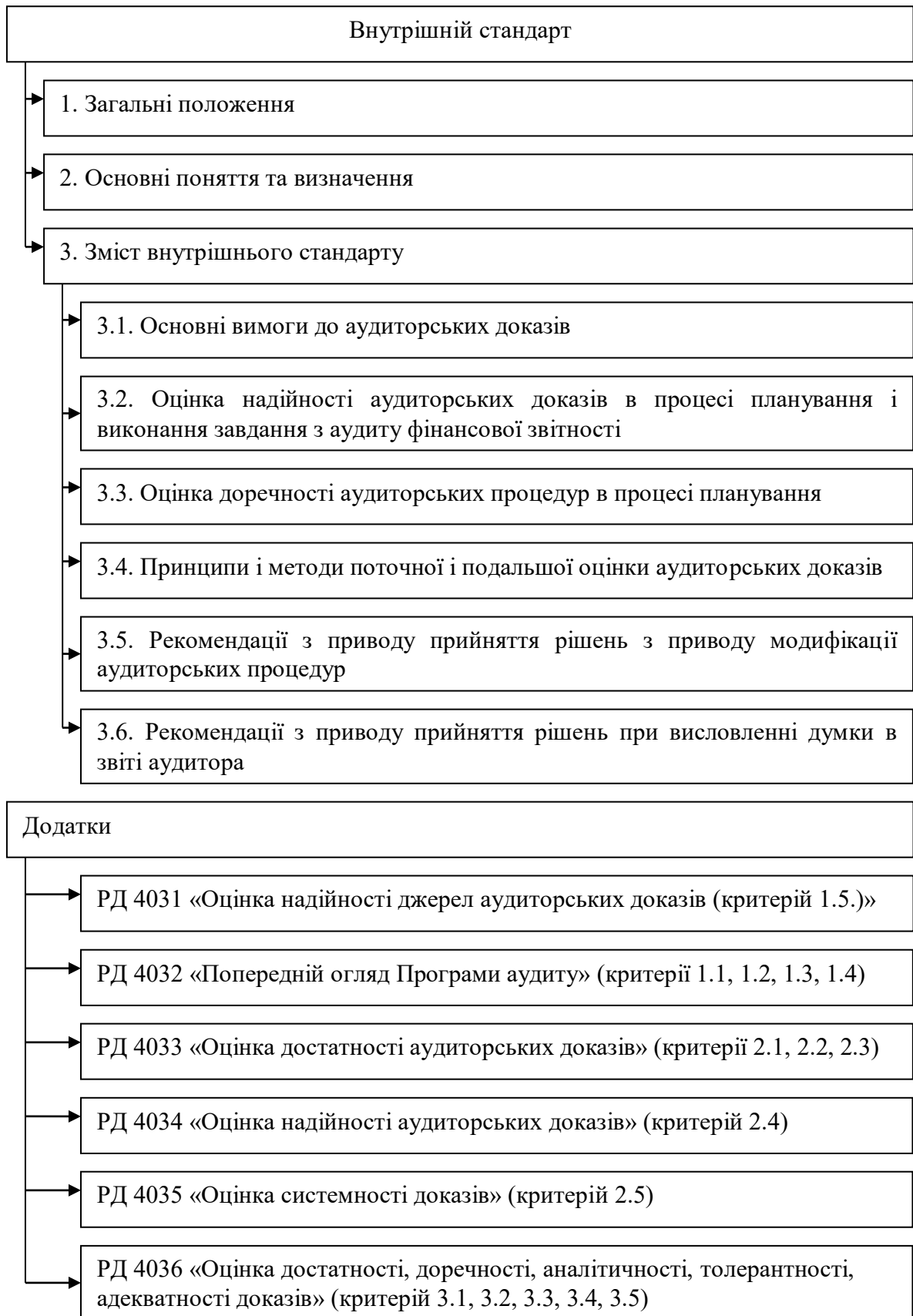


Рисунок 3.2 – Структура пропонованого ВСА «Оцінка аудиторських доказів при проведенні аудиту фінансової звітності»

У робочих документах, доданих до внутрішнього стандарту, містяться інформація про:

- цілі процедур оцінки;
- необхідні розрахункові показники;
- пропонувану шкалу оцінки «не дотримується»; «Практично не дотримується»; «Скоріше дотримується, ніж ні»; «Практично дотримується»; «Абсолютно дотримується»;
- шкали для оцінки рівня впевненості, що виражається аудитором: у відсотковому відношенні 0-20 % – дуже низький; 21-40 % – низький; 41-60 % – середній; 61-80 % – високий; 81-100 % – дуже високий;
- рекомендації щодо виконання процедури оцінки та формуванню висновків.

Внутрішній стандарт містить роз'яснення щодо проведення процедур оцінки та заповнення робочих документів, прийняттю рішень щодо модифікації (зміни) характеру, обсягу та часу написання аудиторських процедур, а також формування думки в аудиторському висновку, виходячи з результатів оцінки аудиторських доказів.

Таким чином, слід зазначити, що своєчасна підготовка достатньої та прийнятної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту і сприяє більш ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання звіту аудитора.

В оформленні робочих документів щодо отримання аудиторських доказів визначається тим, що вони дають змогу підвищити ефективність проведення як процесу планування, так і самого аудиту; здійснювати контроль аудиторської роботи; формувати незалежну професійну думку про достовірність фінансової звітності.

Розроблений внутрішній стандарт «Аудиторські докази» дозволяє аудиторським фірмам раціоналізувати програми перевірки, контролювати дотримання вимог до доказів, оцінювати достатність обсягу вибірки, обґрунтовувати вид аудиторського висновку і оперативно коригувати

характер, тимчасові рамки і обсяг аудиторських процедур в будь-яких можливих ситуаціях.

### 3.3 Вплив оцінки аудиторських доказів на звіт незалежного аудитора про фінансову звітність

При формуванні думки про достовірність фінансової звітності аудитор повинен бути впевнений у тому, що аудиторські процедури проведені ретельно, а також отримані достатні і надійні аудиторські докази. Перш ніж формувати власну думку в аудиторському висновку аудитор повинен оцінити отримані аудиторські докази. Оцінка при цьому зводиться до перевірки відповідності вимогам стандартів аудиторської діяльності. Найбільш важливою, відповідальною і трудомісткою роботою аудитора є підготовка аудиторських доказів по всіх об'єктах контролю. За допомогою аналізу і узагальнення даних аудиторських доказів аудитор формує певні висновки щодо правильності ведення обліку і достовірності фінансової звітності.

Оцінка у загальному розумінні, це процес, який включає в себе предмет (безпосередньо доказ), метод (спосіб оцінки) і критерії, на відповідність яким даний предмет оцінюється [50].

Виходячи з уточненого в 1 розділі поняття «аудиторські докази», під оцінкою аудиторських доказів пропонуємо розуміти процес визначення цінності доказів для цілей прийняття аудитором різного роду рішень, зокрема для підтвердження достовірності фінансової звітності, планування та модифікації характеру, тимчасових рамок аудиторських процедур з метою зниження аудиторського ризику до прийняттого рівня.

Застосовуючи бізнес-процесний підхід до аудиту, виділяємо три основні його процеси, а в них – підпроцеси контролю якості з процедурами попередньої, поточної і подальшої оцінки аудиторських доказів (рис. 3.3).



Рисунок 3.3 – Алгоритм організації оцінки аудиторських доказів у ході аудиту з точки зору бізнес-процесного і ресурсного підходів



Позначення алгоритму організації оцінки аудиторських доказів трьох основних процесів аудиторської перевірки представлено на рисунку 3.4.

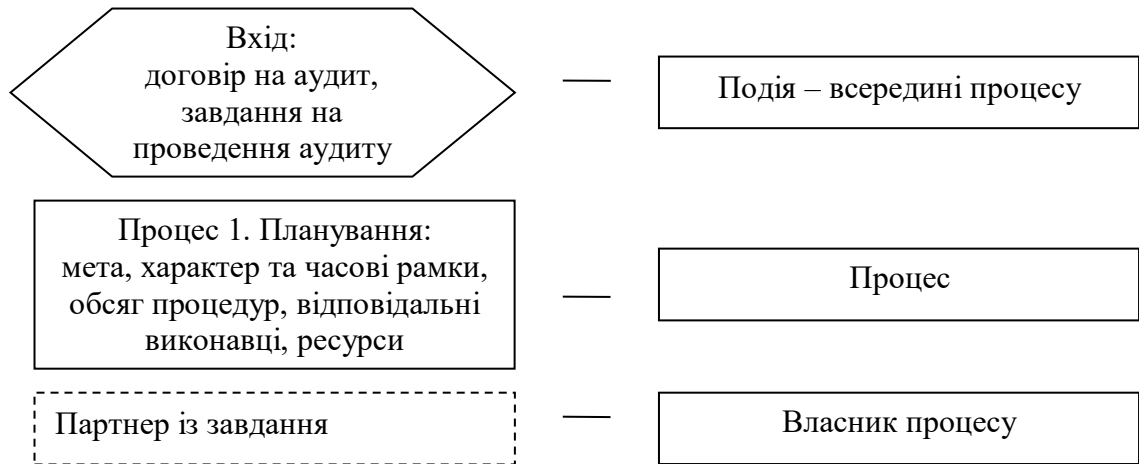


Рисунок 3.4 – Позначення алгоритму організації оцінки аудиторських доказів

Виділені підпроцеси відповідають технології виконання завдання з аудиту, дозволяють на всіх етапах перевірки аналізувати хід виконання аудиторських процедур, стежити за роботою виконавців і своєчасно вносити коректування в процес.

Проведений аналіз наукової літератури дозволив визначити підпроцес оцінки доказів, який являє собою модель сукупності процедур, вбудованих в процес контролю якості виконання завдання з аудиту і формують на підставі використовуваних ресурсів судження аудитора про ступінь переконливості аудиторських доказів для цілей подальшого прийняття рішень.

Перевага застосування бізнес-процесного підходу для оцінки аудиторських доказів полягає в тому, що він забезпечує можливість раціонально розподілити ресурси, обов'язки між членами команди із завдання у відповідності з поставленими завданнями оцінки доказів, що дозволить здійснити функції управління якістю, такі як планування, координацію найбільш ефективним чином.

Відповідно до стандартів обов'язки з виконання завдання з аудиту та

отримання аудиторських доказів розподіляються між партнером із завдання, членами команди із завдання і контролером з якості.

Вважаємо за доцільне розподілити обов'язки між персоналом аудиторської фірми наступним чином (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Розподіл обов'язків з проведення оцінки аудиторських доказів

Посада	Обов'язки у відповідності до МСА 220	Рекомендовані обов'язки з оцінки аудиторських доказів
1	2	3
Контролер з якості	Обговорення ходу виконання завдання з партнером із завдання, аналіз фінансової звітності та звіту аудитора, зокрема його відповідності умовам конкретного завдання; вибірковий аналіз робочих документів аудитора, пов'язаних зі значимими судженнями і висновками, зробленими аудиторською групою.	Огляд аудиторських доказів, відображених в аудиторській документації; оцінка виконання програми.
Партнер із завдання	Повинен на всіх стадіях аудиту демонструвати членам команди із завдання високу якість роботи; контролювати дотримання етичних вимог; переконатися, що всі необхідні процедури щодо рішення про прийняття на обслуговування нового клієнта (продовження співпраці) були дотримані і що були зроблені належні висновки, які були документально оформлені; переконатися, що члени команди із завдання мають відповідні професійні навички, професійно компетентні, наділені відповідними повноваженнями і мають необхідний час для виконання завдання відповідно до МСА і внутрішніх стандартів; нагляд за виконанням завдання (п.15); оцінка результатів моніторингу.	Розробка і визначення вимог до доказів, рівня знання, вміння та досвіду членів команди із завдання; вибір джерел аудиторських доказів, характеру, обсягу і тимчасових між процедур аудиту, виходячи з попередньої оцінки аудиторських доказів; координування і нагляд за раціональним плануванням і процесом отримання аудиторських доказів; забезпечення процесу отримання та оцінки достатніх та належних аудиторських доказів, закріплення обов'язків членів команди із завдання; оцінка документування доказів; проведення періодичних нарад і обговорення результатів отримання та оцінки доказів, виявлення суперечливих доказів; забезпечення процесу передачі інформації та результатів оцінки доказів; оцінка аудиторських доказів на заключному етапі виконання

Продовження таблиці 3.4

1	2	3
		завдання і формування думки, виходячи з результатів оцінки.
Члени команди із завдання	Повинні виконувати процедури контролю якості, що застосовуються до конкретного завдання з аудиту; надавати аудиторській фірмі відповідну інформацію, щоб забезпечити ефективне функціонування системи контролю якості в частині дотримання принципу незалежності; можуть покладатися на встановлені в аудиторській фірмі принципи і процедури контролю якості.	Оцінка надійності джерел аудиторських доказів; отримання, документування і поточна оцінка аудиторських доказів; обговорення результатів отримання та оцінки аудиторських доказів, виявлення суперечливих доказів, дозвіл розбіжностей; виявлення факторів ризику в процесі перевірки і недостатності аудиторських доказів; забезпечення відповідності аудиторських процедур програмі перевірки; обґрунтування модифікації аудиторських процедур і коригування раніше запланованих аудиторських процедур; пропозиції по раціоналізації й підвищенню ефективності процесу отримання достатніх та належних аудиторських доказів.

Запропонований розподіл обов'язків по оцінці аудиторських доказів дозволить належним чином організувати і здійснити процес оцінки на всіх стадіях перевірки. Аналізуючи існуючі методичні підходи щодо оцінки аудиторських доказів, слід зазначити, що переважає неформалізований характер.

Одним з недоліків існуючих методичних підходів, є відсутність чітко визначеної системи критеріїв для оцінки аудиторських доказів. При цьому критерії оцінки доказів представляють собою комплексну структуру, що складається з індивідуальних і системних критеріїв. Сама наявність критеріїв оцінки свідчить про те, що вони спочатку створюють рамки для судження аудитора, встановлюючи правила оцінки доказів. Критерії оцінки доказів дають аудитору установку на певний порядок розумової діяльності.

Враховуючи ієрархію вимог, яка була представлена у розділі 1.1, нами розроблені і запропоновані критерії оцінки переконливості аудиторських

доказів:

- наявність в програмі достатніх аудиторських процедур, циклів, сегментів, об'єктів аудиту, джерел доказів;
- достатність обсягу вибірки і доречність обраного підходу, методів вибіркового дослідження; ефективність методів вибіркового дослідження;
- наявність і обґрунтованість передумов і їх груп у програмі; надійність документального джерела доказів;
- виконання запланованих аудиторських процедур за обсягом, характером, тимчасовими рамками;
- обґрунтованість модифікації аудиторських процедур;
- репрезентативність вибірки, зниження ризику вибірки і помилок вибірки; надійність процедур (підтвердження, запити, тести СВК);
- зв'язаність робочих документів, наявність посилань на пов'язані документи;
- несуперечливість висновків по взаємопов'язаним доказам; адекватне уявлення аудиторських доказів у робочих документах;
- адекватність і правильність інформації в робочому документі; деталізованість (аналітичність) в робочих документах здійснених аудиторських процедур та отриманих доказів.

Аудитор повинен певним чином відреагувати на низький ступінь переконливості, у зв'язку з цим рекомендуються можливі варіанти дій для цілей підвищення ступеня переконливості доказів.

Розроблені критерії оцінки і варіанти дій аудитора у разі отримання переконливих доказів наведені в додатку П.

Критерії оцінки переконливості аудиторських доказів, наведені в додатку П, згруповані по процесам аудиторської перевірки, що відповідає алгоритму організації оцінки, представленою на рисунку 3.3.

Враховуючи процесний підхід, представляється доцільним побудувати алгоритм оцінки аудиторських доказів на основі бізнес-процесного підходу, що складається з етапів, який представлено на рисунку 3.5.

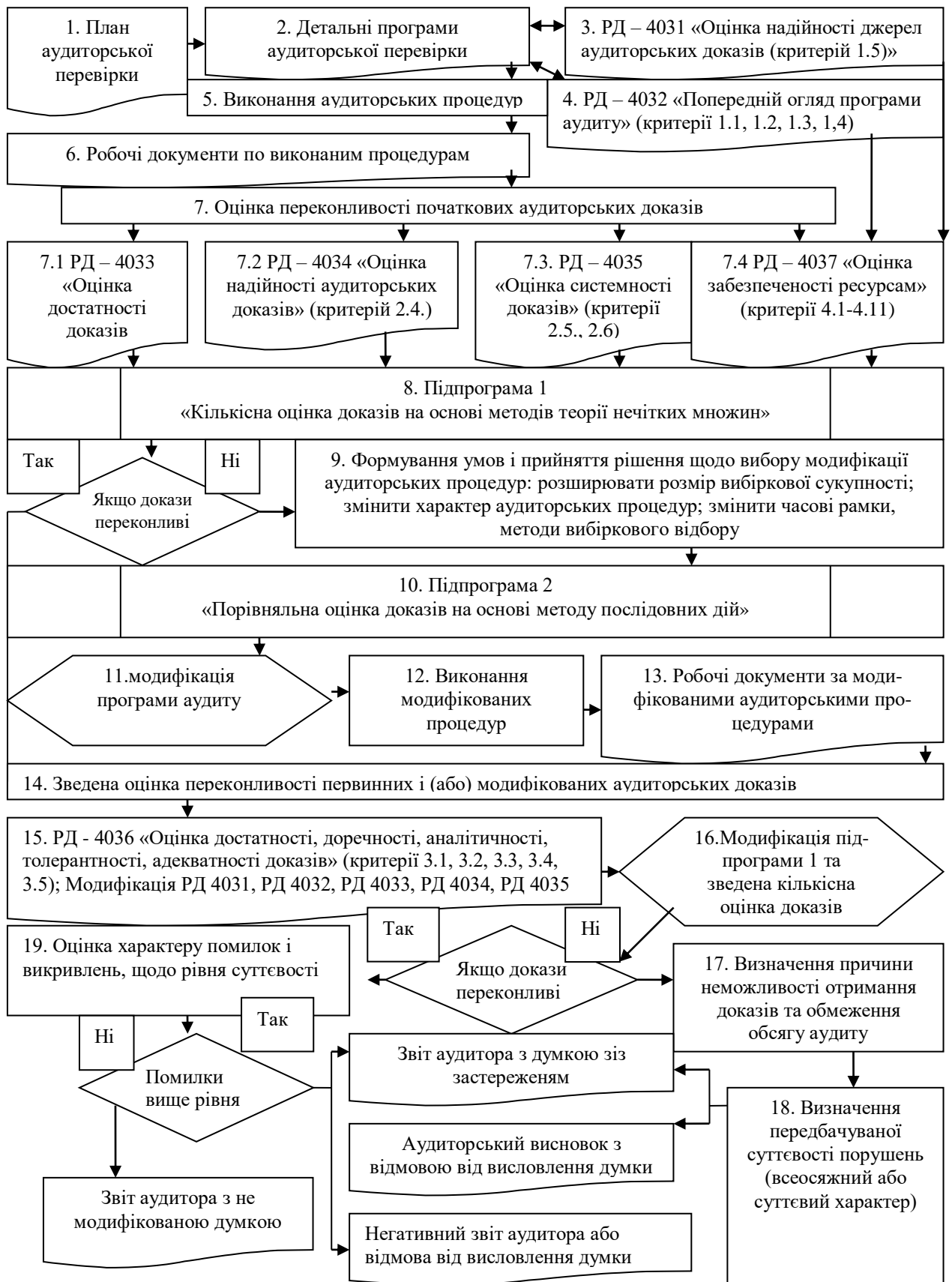


Рисунок 3.5 – Розроблений алгоритм організаційно-методичного забезпечення оцінки аудиторських доказів на основі бізнес-процесного підходу

Позначення умовні і правила виконання» при побудові блок-схеми алгоритму використані наступні позначення (рис. 3.6):

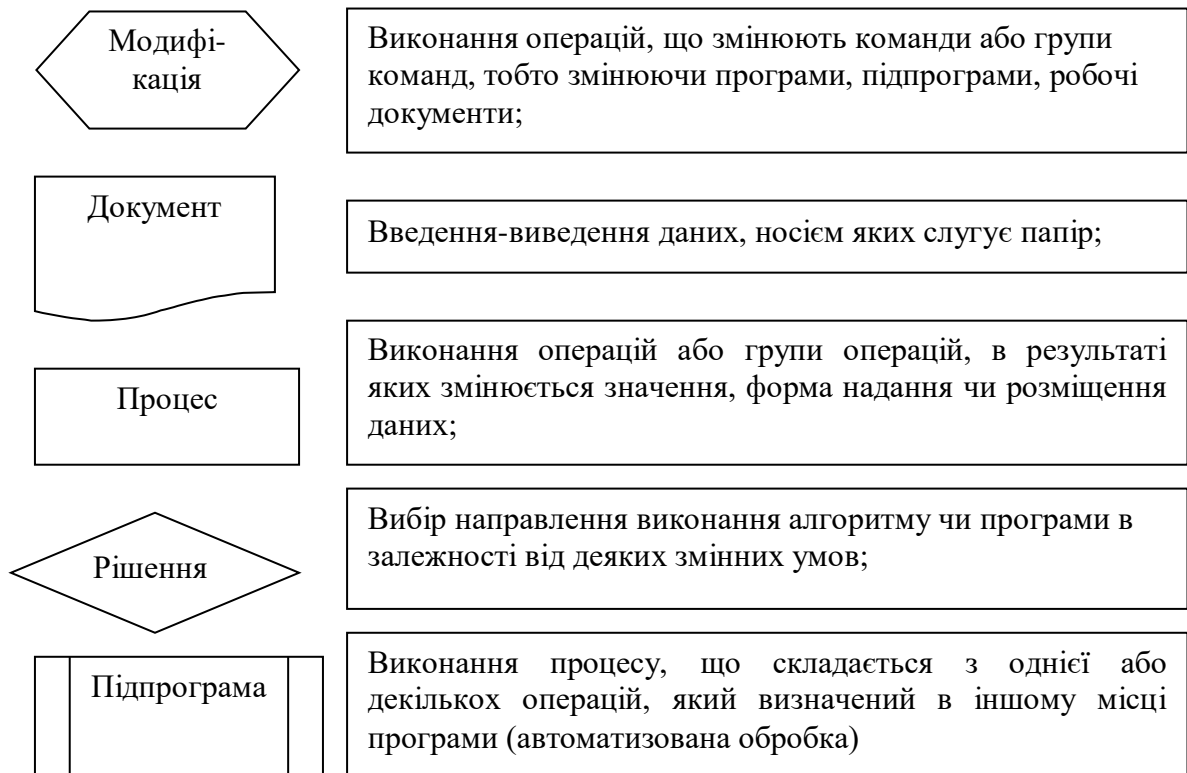


Рисунок 3.6 – Позначення блок-схеми алгоритму

Відповідно до запропонованого алгоритму організації процесу оцінки аудиторських доказів, в процесі планування керівник аудиторської фірми, виходячи з умов завдання і результатів попереднього планування, формує план аудиту. На основі плану члени команди із завдання складають детальні програми аудиту по циклах, сегментах, об'єктах та інших напрямках. При складанні детальних програм пропонується проводити оцінку надійності отриманих джерел аудиторських доказів, оскільки результати даної оцінки впливають на формування аудиторської програми, вибору характеру, обсягу та часу написання аудиторських процедур.

На основі даних положень слід зробити висновок, що оцінка аудиторських доказів має важливе значення в процесі внутрішнього контролю якості, і проведення даної процедури потрібно на кожній стадії

аудиторської перевірки. У зв'язку з тим, що на заключній стадії, коли вже виконані всі аудиторські процедури, не представляється можливим повернутися і перевірити ще бухгалтерські документи аудированого особи, змінити обсяг, характер і тимчасові рамки аудиторських процедур, вважаємо за необхідне розглянути роль оцінки аудиторських доказів на етапі планування, збору аудиторських доказів і перед вираженням думки аудитора про достовірність фінансової звітності.

В ході дослідження встановлено, що процес аудиторської перевірки необхідно удосконалювати за допомогою перспективних методів організації процесів, в зв'язку з чим розроблено алгоритм організації процесу оцінки аудиторських доказів на основі ресурсного та процесного підходів, що відображає необхідні в рамках внутрішнього контролю якості підпроцеси попередньої, поточної і подальшої оцінки аудиторських доказів.

Також на основі досліджень, проведених в першому розділі магістерської роботи, запропонованої ієрархії вимог і бізнес-процесного підходу розроблена вдосконалена методика оцінки аудиторських доказів, відмітною особливістю якої є запропоновані критерії і алгоритм оцінки.

## ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі магістра здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукових завдань, які полягають в формуванні доказової бази виконання завдання з аудиту фінансової звітності.

Результати узагальнення підходів різних вчених до визначення сутності аудиторських доказів та їх економічного змісту надало змогу впевнитися, в тому що в сучасних реаліях не існує єдиного підходу до трактування даного поняття. Одні вчені зводять аудиторські докази до їх джерел, інші автори надають визначення, в яких немає істотних відмінностей між доказами, процедурами їх отримання та аудитом як процесом підтвердження достовірності фінансової звітності. В нормативно-правових актах, що регулюють аудиторську діяльність, «аудиторські докази» трактується занадто широко. З метою поєднання підходів до тверджень керівництва при складанні фінансової звітності та її аудитом, уточнено дефініцію «аудиторські докази». Пропонуємо під аудиторськими доказами розуміти документально підтверджену інформацію, одержану аудитором під час виконання процедур аудиту, які базуються на твердженнях підготовки фінансової звітності з метою формування аудиторського судження на якому ґрунтується незалежна аудиторська думка про достовірність фінансової звітності. Дане визначення на відміну від існуючих включає орієнтованість не мету збору доказів та метод угруповання інформації в контексті тверджень підготовки фінансової звітності.

Встановлено, що в сучасних умовах здійснення аудиторських перевірок суб'єктів господарювання не існує системного подання вимог, які б висувалися до аудиторських доказів, відсутнє обґрунтування для їх угруповання, застосування в різних науково-практичних і методичних матеріалах неоднозначного трактування і синонімічних поняття. З метою визначення критеріїв оцінки аудиторських доказів угруповано ієрархію



вимог, в основу якої покладено розподіл вимог на загальні (для обґрунтування думки про достовірність фінансової звітності) і конкретні для прийняття організаційних рішень (про вибір характеру, обсягу та часу написання аудиторських процедур)

Доведено, що визначення ступеня впливу тверджень керівництва відносно складання фінансової звітності на характер аудиторських доказів дає можливість аудитору виділити певні твердження, підтвердження яких вимагає оцінки достатніх та відповідних аудиторських доказів. Це, в свою чергу, дозволяє підвищити ефективність планування та проведення аудиторських процедур і якості аудиту в цілому.

Для визначення переліку, обсягу аудиторських доказів та процедур їх отримання, аудитору необхідно визначити для кожної статті фінансової звітності твердження, які містить відповідна стаття, а потім для встановленого твердження визначити доказ, джерело та процедуру його отримання, яка включає в себе три рівні впливу: високий, середній та низький рівень.

Встановлено, що старанність і розумний підхід до процесу надання аудиторських послуг безпосередньо впливають на виробничий процес, організацію роботи, її ефективність у цілому, а також окремих підрозділів аудиторської фірми ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС».

Аналіз показників ринку аудиторських послуг і результатів зовнішнього контролю якості аудиту дозволив виявити, що ринок послуг ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» розвивається стабільно. Процес аудиторської перевірки вимагає від аудиторської фірми підвищеної уваги до формування аудиторських процедур, збору достатніх та відповідних аудиторських доказів, організації документального оформлення результатів виконання аудиторських процедур в наслідок чого отримуються аудиторські докази, впровадженню внутрішнього контролю якості та критеріальним оцінюванням аудиторських доказів.

В теорії аудиту не існує однозначного підходу до складу ресурсів, які

забезпечують процес збору аудиторських доказів. Підкреслюючи важливість інформаційних ресурсів у процесі отримання аудиторських доказів, запропоновано в їх складі виділити джерела доказів, нормативно-довідкову інформацію.

Документування є необхідною передумовою формування інформаційного ресурсу. В аудиті документування розглядається як основний засіб внутрішнього контролю якості роботи аудиторів і доказ проведення аудиторських процедур. Кількісний та якісний склад робочої документації повинен бути сформований таким чином, щоб при необхідності аудитор зміг продемонструвати, що зібрані аудиторські докази є достовірними, достатніми і своєчасними і що аудиторський висновок узгоджується з результатами перевірки. Проте форми і реквізити робочих документів аудиторів не дають можливість ідентифікувати аудиторський доказ. У зв'язку з цим нами виділено основні вимоги до документації аудитора: системність, повнота, аналітичність, доречність, достовірність, зрозумілість, результативність, відповідність плану і програмі, зворотного зв'язку, оперативність, адресність, що забезпечить сприймати робочий документ як наочне подання аудиторського доказу.

В якості методичного керівництва з оцінки переконливості аудиторських доказів і прийняття відповідних рішень, виходячи з цієї оцінки розроблено структура внутрішнього стандарту «Оцінювання аудиторських доказів при проведенні аудиту достовірності фінансової звітності» та визначено зміст кожного розділу. Реалізація даної пропозиції забезпечить створення в аудиторській фірмі внутрішнього стандарту, який на якісній основі визначить виконання процедур оцінки та заповнення робочих документів, прийняття рішень щодо модифікації характеру, обсягу та часу здійснення аудиторських процедур, а також формування думки в аудиторському висновку, виходячи з результатів оцінки аудиторських доказів.

Особливості процесу отримання та оцінки аудиторських доказів, а

також сучасні умови і методи організації аудиторських перевірок свідчать про необхідність застосування перспективних методів організації процесів, а саме застосування процесного підходу. Розроблено алгоритм організаційно-методичного забезпечення оцінки аудиторських доказів на основі бізнес-процесного підходу, що забезпечує можливість раціонально розподілити ресурси, обов'язки між членами команди із завдання у відповідності з поставленими завданнями оцінки доказів, що дозволить здійснити функції управління якістю, такі як планування, координацію найбільш ефективним чином.

Таким чином, проведені дослідження можуть бути використані для подальшого вивчення і вирішення проблем в області формування і оцінки аудиторських доказів, забезпечення та контролю якості аудиторських послуг, організації виконання завдання з аудиту, обґрунтування професійного судження аудитора.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Антонов К. В., Сачко О. В., Тertiшник В. М., Уваров В. Г. Теорія доказів : підручник для слухачів магістратури юридичних вузів. /за заг. ред. д.ю.н, проф. В. М. Тertiшника. Київ : Алерта, 2015. 294 с.
2. Антонюк О.Р. Ризики взаємодії аудитора та замовника в контексті незалежності : тенденції закордонних досліджень. *Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економічні науки»*. 2020. Вип. 1(89). С. 28-39.
3. Антонюк О.Р. Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7516/Antonyuk.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення : 02.09.2023).
4. Атрибутивні ознаки отримання аудиторських доказів щодо наявності та стану запасів та основних засобів за результатами зовнішніх перевірок : Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. URL : [https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/1\\_2023-%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4-%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80-%D0%9C%D0%A1%D0%90-501.pdf](https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/1_2023-%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4-%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80-%D0%9C%D0%A1%D0%90-501.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).
5. Аудит в умовах сталого розвитку : колективна монографія / за загальною редакцією проф. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2021. 231.
6. Андрієнко В. С. Поняття та склад фінансової звітності в умовах гармонізації бухгалтерського обліку. *Наука молода*. 2008. № 9. С. 153–157.
7. Аудит. Методика документування / за заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І. І. Пилипенка. Київ : Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. 2003. 457 с.
8. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2014. № 6 (39). С. 76-92.

9. Білуха М.Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль : теорія, ревізія, аудит : підручник. Київ : Українська академія оригінальних ідей. 2005. 888 с.
10. Болдуєв М. В., Болдуєва О. В, Лищенко О. Г. Дефініція аудиторських доказів у контексті забезпечення юридичної вірогідності. URL: [http://www.economy.in.ua/pdf/1\\_2022/6.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/1_2022/6.pdf) (дата звернення : 11.10.2023).
11. Больботенко І. В. Сучасний стан та тенденції розвитку професійного незалежного аудиту в Україні. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2015. Т. 20. Вип. 6. С. 247-252.
12. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит : Стан і тенденції розвитку в Україні та світі. Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т. 2004. 563 с.
13. Будько О. В., Лола В. О. Процедури отримання та оцінка аудиторських доказів. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2022. № 1 (4). С. 88-94.
14. Василюк М. М. Концептуальні основи якості аудиту : монографія. Івано-Франківськ : Видавник Кушнір Г. М., 2019. 588 с.
15. Гаргола Ю.Г. Аудиторські послуги: природа і поняття. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2009. № 3(49). С. 40-42.
16. Гнедіна, К. В. Аудиторські докази: сутність та оцінювання. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит : сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку*: тези доп. І Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 11 груд. 2015 р.). Чернігів : ЧНТУ, 2015. С. 184-187.
17. Гончар І. І. Методичні прийоми і процедури в аудиті. URL : <http://r.kneu.edu.ua:8080/bistream/2010/1189/1/Gonchar.pdf>.
18. Грицак І. І., Чубай В. М. Аудиторські докази : вимоги, процедури отримання та процес оцінювання. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.14. С. 173-183.
19. Грицишен Д. О., Прокопенко Ж. В., Кочин Т. М., Опанасюк А. А. Якість фінансової звітності як об'єкт аудиту: ідентифікація протиправних

дій. *Актуальні проблеми державного управління*. 2017. Вип. 1. С. 84-94.

20. Гуцаленко Л. В. , Попик Т. О. Помилки та шахрайства в аудиторській практиці. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5470> (дата звернення : 02.01.2024).

21. Давидов Г. М. Аудит : теорія і практика : монографія. Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. 324 с.

22. Давидов Г. М. Фільштейн Л. М., Давидов І. Г. Сучасна система підходів до здійснення аудиту. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. Вип. 28. Кіровоград : КНТУ, 2015. С. 107-118.

23. Дмитренко І. М. Теорія, методологія та організація аудиту корпоративних систем : монографія. Київ : ВД «Кондор», 2017. 540 с.

24. Дорош Н. І. Аудит : методологія і організація. Київ : Знання, КОО, 2001. 402 с.

25. Євдокимов В. В., Бутинець Т. О. Особливості організації внутрішньогосподарського контролю в умовах використання комп'ютерних технологій. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. № 4 (46). С. 23-32.

26. Завадський Й. С. Осовська Т. В., Юшкевич О. О. Економічний словник. Київ : Кондор, 2006. 356 с.

27. Закалінська К. О. Методика аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 20 с.

28. Закалінська, К. О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності. URL : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vdnuet/econ/2013\\_4/26.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2013_4/26.pdf) (дата звернення 28.10.2023).

29. Зубілевич С. Я., Рогозний С. О. Перша звітність за МСФЗ : порядок складання та структура. *Довідник економіста*. 2018. С. 35-43.

30. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія.

Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. 499 с.

31. Каменська Т. О., Пилипенко І. І., Корінько М. Д., Проскуріна Н. М., Редько О. Ю. Сучасний аудит : підручник. Мін-во освіти і науки України, Київ : Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2015. 323 с.

32. Калабухова С. В. Аналітичне забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності : дис. ... док. екон. наук : 08.00.09. Київ : 2020. URL : <https://drive.google.com/file/d/1P-CmgjVdN0w-Fk5jrvY-cH8XthuJpvfO/view> (дата звернення : 14.07.2023).

33. Климко, Т. Ю., Мельник О. О. Корпоративне шахрайство : реалії сучасності. *Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка*. 2015. Вип. 46. С. 185-190.

34. Кужельний М. В., Давидов Г. М., Давидов Ю. Г. Методологія аудиту. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/63e43b2c-05b0-4edc-9da7-59dd60f92095/content> (дата звернення : 02.07.2023).

35. Лисенко А. М. Акімов С. С. Аудиторські послуги у контексті виникнення загроз незалежності аудиту. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2022 р. № 3 (126). С. 67-72.

36. Лубенченко О. Е. Аудит зовнішньоекономічної діяльності : монографія. Київ : ВД «Кондор», 2015. 306 с.

37. Майданевич Ю. П. Проблеми обліку, аналізу і звітності в умовах застосування автоматизованої системи управління. *Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки*. 2012. № 18. С. 65-67.

38. Манько Н. Ф. Доказовість професійного судження в аудиті: теорія та практика: дис. ... док. екон. наук : 08.00.09. Київ : 2020. URL : [http://nasoa.edu.ua/wp-content/uploads/zah/manko\\_dis.pdf](http://nasoa.edu.ua/wp-content/uploads/zah/manko_dis.pdf) (дата звернення : 03.09.2023).

39. Малишкін О. І., Ярмоліцька О. В. Інтегровані звіти українських компаній крізь призму вимог міжнародного стандарту і директив ЄС. Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Розвиток інтегрованої звітності підприємств : монографія за заг. ред. С. Ф. Легенчука.

Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 144-166.

40. Манько Н. Ф. Розуміння бізнесу клієнта в практиці аудиту. *Scientific bulletin of the national academy of statistics, accounting and audit*, 2018, № 3. С. 54-63.

41. Машталяр Г. П. Організація аудиту фінансової звітності. *Бухгалтерський облік, аналіз, аудит*. 2015. №1 (57). С. 158-164.

42. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2018 року. URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/kodex\\_et.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf) (дата звернення : 17.12.2023).

43. Михалків А. А. Роль аудиту в забезпеченні достовірності фінансової звітності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. № 6. Ч. 2. С. 105-107.

44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» URL : <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення : 11.09.2023).

45. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, Ч I. URL : <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu> (дата звернення: 28.09.2023).

46. Мних Є. В. та ін. Фінансовий аудит : інформаційно-аналітичне забезпечення : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 416 с.

47. Мустаца І. В. Оцінка ринку аудиторських послуг у сучасних умовах господарювання. *Облік, аналіз і аудит*. 2020. Вип. 3. (79). С. 215-225.

48. Назарова К. О. та ін. Аналіз та аудит в системі економічної безпеки цифрової держави : монографія / за заг. ред. К.О. Назарової. Київ : «Фенікс», 2023. 322 с.

49. Назарова К. О. Аудит : еволюція, потенціал, ефективність : монографія. Київ : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2015. 464 с.

50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства



Фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення : 27.10.2023).

51. Немченко В. В. Редько О. Ю. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 540 с.

52. Носова К. П. Класифікація та характеристика аудиторських доказів. *Аудитор України*. 2013. №5 (210). С. 35-41.

53. Організаційно-методичні підходи до ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства для забезпечення ефективності системи контролю якості аудиторських послуг. Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. URL: [https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/2\\_%D0%9C%D0%A1%D0%90-240.pdf](https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/2_%D0%9C%D0%A1%D0%90-240.pdf) (дата звернення : 08.08.2023).

54. Офіційний сайт аудиторської фірми «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕРВІС». URL : <https://galician.com.ua/> (дата звернення : 27.10.2023).

55. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 260 с.

56. Петрик О. А. та ін. Аудит в умовах сталого розвитку : колективна монографія / за загальною редакцією проф. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2021. 231 с.

57. Подолянчук О. А., Захарчук І. С. Первинний документ в аудиті : факт господарських операцій чи доказ? *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (4). С. 135-140.

58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення : 11.10.2023).

59. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-VIII від 21.17.2021 р. URL : [\\_https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text) (дата звернення : 18.10.2023).

60. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 21.11.2002 р. № 228-IV. URL : [http:// www.uan 2.laws/.gov.ua](http://www.uan2.laws.gov.ua) 26 (дата звернення: 24.08.2023).

61. Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності : Директива 2006/43/ЄС від 17.05.2006. URL : <http://www.zakon.rada.gov.ua/2006-17> (дата звернення: 25.11.2023).

62. Проскуріна Н. М. Аудиторські процедури в контексті реалізації концепції діючого підприємства. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Інноваційна економіка*. 2009. № 3. С. 111-116.

63. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2011. 739 с.

64. Редько О. Ю., Редько К. О. Методи аудиторської практики. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2015. № 5. С. 44-46.

65. Редько О. Ю. Наука та аудит. Гештальт ще не закрито. *Статистика України*. 2023. № 1. С. 165-173.

66. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство». 2008. 493 с.

67. Рубітель О. Ю. Як впливає стрімкий розвиток ери інформаційних технологій на аудит фінансової звітності? *Авторський блог*. URL : <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/51565> (дата звернення: 23.01.2024).

68. Рубітель О. Ю. Конститутивно-ключові підходи до побудови системи контролю якості аудитор. послуг. Ч.1-Ч.4. *Авторський блог*. URL : <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/32090> (дата звернення: 07.01.2024).

69. Рядська В. В. Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія. Чернігів : Видавець Лозовий В. М., 2014. 472 с.

70. Рядська В.В. Теоретичні аспекти професійної відповідальності в аудиті. *Бізнес Інформ*. 2014. № 6. С.289-293.

71. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль :

Економічна думка. 1998. 192 с.

72. Синергія концентрації аудиторської документації для забезпечення якості аудиторських послуг: погляд крізь призму розбудови системи управління якістю. Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. URL: [https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/10\\_%D0%9C%D0%A1%D0%90-230.pdf](https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/10_%D0%9C%D0%A1%D0%90-230.pdf) (дата звернення: 23.01.2024).

73. Слюсаренко В. Є. Аудит : сучасний стан та перспективи розвитку в Україні : монографія. Ужгород; «УжНУ», 2014. С. 200

74. Сук Л. К. Аудиторські процедури для одержання доказів. URL : <https://magazine.faaf.org.ua/auditorski-proceduri-dlya-oderzhannya-dokaziv.html>

75. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті : методологія і практика : монографія. Сімферополь : ДАЙПІ, 2011. 338 с.

76. Томчук О. В., Фабіянська В. Ю. Концепція суттєвості в обліковій та аудиторській практиці. *Економіка Фінанси Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 6. С. 72-86.

77. Чосова К. П. Класифікація та характеристика аудиторських доказів. *Аудитор України*. 2013. № 5. С. 35-41.

78. Фабіянська В. Ю. Аудиторські докази : сутність, оцінка в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності. *Агросвіт*. 2020. № 8. С. 77-86.

79. Хоменко М. М. Сучасні тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економічний вісник*. 2016. № 3. С. 113-119.

80. Царенко О. В. Особливості визначеності об'єкта локалізації зусиль при впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг. URL : <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=7353&i=0> (дата звернення: 01.02.2024).

81. Шалімова Н. С. Результат аудиту та його користувачі. *Проблеми економіки*. № 1, 2019. С. 265-271.

82. Шерстюк О. Л. Оціночні судження в аудиті фінансової інформації. URL : <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/11-2015/66.pdf> (дата звернення: 27.12.2023).

83. Шульга С. В. Розвиток теорії та методології аудиту в Україні в

контексті процесів євроінтеграції : монографія. Київ : Позднішев, 2019. 440 с.

84. Bhansali N. Strategic data warehousing : achieving alignment with business. London : Taylor and Francis Group, 2010. 200 p.

85. Krzywda Danuta. Modele rachunkowości i ich wpływ na informacje sprawozdawcze. *Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni*. 2005. № 3. pp. 55-71.

86. Korinko M. D., Manko N. F. The Cumulative Effect of the Local Auditor's Judgments. *Бізнес Інформ*. 2018. № 9. С. 140-148.

87. Mongiello M. International Financial Reporting. *Ventus Publishing ApS*, 2009. 53 p.

88. Mueller G. G. Accounting an International Perspective – Illinois : IRWIN, Homewood, 1987. pp. 7-75.

89. Nazarova K., Hordopolov V., Zarembo O., Nezhyva M. Analytical procedures of auditing within the framework of standards for its quality control. *Financial and credit activity : problems of theory and practice*. 2018. № 3. pp. 128-135.

90. Shalimova N.S. Androshchuk I.I. Approaches to the interpretation of the term «historical financial information» as the criterion of the classification of audit, review and other assurance engagements. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. № 4. pp. 333-342.

91. Girard J.P. Building Organizational Memories : Will You Know What You Knew? New York : IGI Global, 2009. 350 p.

## ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Аналіз посилань на аудиторські докази в МСА

МСА 1	Посилання на аудиторські докази в МСА 2
МСА 200 «Загальні цілі не залежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»	п. 5 (с.78), п. 7 б (с.79), п. 7 в (с.79), п. 13 (с.80), п. 17 (с.84), Д 18 (с.91), Д 20 (с.91), Д 21 (с.92), Д 22 (с.92), Д 23 (с.92), Д 28 (с.93), Д 29 (с.94), Д 30 (с.94), Д 31 (с.94), Д 36 (с.95), Д 42 (с.96), Д 47 (с.98), Д 52 (с.100), Д 71 (с.104), Д 75 (с.106)
МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту»	п. 6 (с.109), Д 13 (с.117), Д 14 (с.117), Д 31 (с.122), Додаток 1 (с.125)
МСА 220 «Управління якості аудиту фінансової звітності»	п. 7 (с.131), п. 9 (с.132), п. 17 (с.133), Д 17 (с.141), Д 20 (с.142), Д 23 (с.142)
МСА 230 «Аудиторська документація»	п. 2 (с.147), п. 5 (с.148), п. 6 (с.148), п. 7 (с.148), п. 13 (с.149), Д1 (с.150), Д2 (с.150-151), Д7 (с.152), Д 13 (с.154), Д 16 (с.155), Д 19 (с.156), Д 22 (с.156)
МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	п. 6 (с.162), п. 10 (с.163), п. 36 (с.169), Д7 (с.175), Д 37 (с.183), Д 42 (с.185-186), Д 43 (с.186), Д 47 (с.188), Д 49 (с.188-189), Д 60 (с.191), Додаток 3 (с.206-207)
МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»	п. 6 (с.211), п. 10 (с.212), п. 13 (с.213), п. 20 (с.215), п. 26 (с.216), Д 8 (с.219), Д 12 (с.220), Д 13 (с.220-221), Д 15 (с.221)
МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»	п. 4 (с.226), п. 22 (с.230), Д 15 (с.236), Д 16 (с.236), Д 18 (с.237), Д 43 (с.245)
МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»	Д 7 (с.255-256), Д 20 (с.259)
МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»	Д 13 (с.269-270)
МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	п. 30 (с.278), п. 31 (с.284), Д 2 (с.285), Д 66 (с.303), Д 68 (с.304), Д 71 (с.305), Д 77 (с.307), Д 109 (с.314), Д 114 (с.316), Д 128 (с.318), Д 130 (с.319)
МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»	Д 1 (с.333)

## Продовження Додатка А

1	2
МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	п. 3 (с.339), п. 7 (с.340), п. 8 (с.340), п. 9 (с.340), п. 10 (с.340), п. 12 (с.341), п. 13 (с.341-342), п. 14 (с.342), п. 16 (с.342), п. 25 (с.344), п. 26 (с.344), п. 27 (с.344), п. 29 (с.345), Д 2 (с.345), Д 6 (с.346), Д 10 (с.347), Д 19 (с.349), Д 22 (с.350), Д 23 (с.350), Д 24 (с.350), Д 25 (с.350-351), Д 27 (с.351), Д 28 (с.351), Д 31 (с.352), Д 32 (с.353), Д 33 (с.353), Д 34 (с.353), Д 35 (с.353-354), Д 36 (с.354), Д 39 (с.355), Д 49 (с.357), Д 54 (с.358)
МСА 500 «Аудиторські докази»	п. 1 (с.400), п. 2 (с.400), п. 4 (с.400), п. 5 (с.400-401), п. 6 (с.401), п. 7 (с.401), п. 8 (с.401), п. 9 (с.402), п. 11 (с.402), Д 1 (с.402), Д 2 (с.403), Д 3 (с.403), Д 4 (с.403), Д 5 (с.403), Д 6 (с.403), Д 7 (с.404), Д 8 (с.404), Д 9 (с.404), Д 10 (с.404), Д 11 (с.404), Д 14 (с.405), Д 15 (с.405), Д 16 (с.405-406), Д 17 (с.406), Д 18 (с.406), Д 23 (с.407), Д 26 (с.407), Д 27 (с.408), Д 28 (с.408), Д 29 (с.408), Д 31 (с.409), Д 35 (с.410), Д 36 (с.410), Д 38 (с.411), Д 40 (с.412), Д 48 (с.414), Д 49(с.414), Д 50 (с.414), Д 51 (с.415), Д 52 (с.415), Д 53 (с.415), Д 55 (с.416), Д 57 (с.417)
МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів»	п. 1 (с.419), п. 3 (с.419), п. 4 (с.419-420), п. 5 (с.420), п. 7 (с.420), п. 8 (с.420), п. 11 (с.421), п. 13 (с.421), Д 2 (с.422), Д 3 (с.422), Д 5 (с.423), Д 7 (с.424), Д 11 (с.425), Д 12 (с.425), Д 13 (с.425), Д 14 (с.425), Д 19 (с.426), Д 21 (с.427), Д 25 (с.428)
МСА 505 «Зовнішні підтвердження»	п. 1 (с.430), п. 2 (с.430), п. 5 (с.431), п. 8 (с.432), п. 9 (с.433), п. 10 (с.433), п. 12 (с.433), п. 13 (с.433), п. 15 (с.434), п. 16 (с.434), Д 2 (с.435), Д 3 (с.435), Д 5 (с.435), Д 8 (с.436), Д 11 (с.437), Д 14 (с.438), Д 15 (с.438), Д 16 (с.438), Д 20 (с.439)
МСА 510 «Перші завдання з аудиту - залишки на початок періоду»	п. 3 (с.442), п. 6 (с.443), п. 7 (с.443), п. 8 (с.444), п. 10 (с.444), Д 1 (с.445), Д 3 (с.446), Д 4 (с.446), Д 6 (с.446), Д 7 (с.447), Д 8 (с.447), Д 9 (с.447)
МСА 520 «Аналітичні процедури»	п. 3 (с.455), Д 7 (с.458), Д 8 (с.458), Д 10 (с.459), Д 20 (с.462), Д 21 (с.462)
МСА 530 «Аудиторська вибірка»	п. 2 (с.464), п. 13 (с.466), Д 1 (с.467), Д 4 (с.467), Д 5 (с.467-468), Д 16 (с.469), Д 21 (с.470), Д 22 (с.470), Додаток 1 (с.472-473)
МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»	п. 6 (с.485), п. 7 (с.485), п. 13 (с.487-488), п. 14 (с.488), п. 17 (с.489), п. 18 (с.489), п. 19 (с.489), Д 5 (с.492), Д 18 (с.495), Д 39 (с.501), Д 59 (с.506), Д 60 (с.506), Д 62 (с.507), Д 63 (с.507), Д 64 (с.507), Д 66 (с.507), Д 80 (с.511), Д 82 (с.512), Д 85 (с.513), Д 95 (с.516), Д 106 (с.519), Д 108 (с.519), Д 111 (с.519), Д 116 (с.521), Д 117 (с.521), Д 120 (с.522)
МСА 550 «Пов'язані сторони»	п. 9 (с.534), п. 20 (с.537), п. 23 (с.538), п. 24 (с.539), Д 18 (с.546), Д 30 (с.551), Д 34 (с.553), Д 40 (с.555), Д 41 (с.555-556), Д 42 (с.555-556), Д 43 (с.556)
МСА 560 «Подальші події»	п. 2 (с.560), п. 4 (с.560), п. 6 (с.561), Д 2 (с.566), Д 3 (с.566), Д 6 (с.567), Д 8 (с.567)

## Продовження Додатка А

1	2
МСА 570 «Безперервність»	п. 6 (с.574), п. 9 (с.575), п. 11 (с.576), п. 16 (с.576), п. 17 (с.577), Д 6 (с.582), Д 11 (с.583), Д 12 (с.584), Д 18 (с.586), Д 27 (с.588)
МСА 580 «Письмові запевнення»	п. 3 (с.591), п. 4 (с.591), п. 6 (с.591), п. 7 (с.592), п. 13 (с.593), п. 16 (с.592-594), п. 17 (с.594), п. 19 (с.594), Д 1 (с.595), Д 7 (с.596), Д 12 (с.598), Д 13 (с.598), Д 15 (с.598), Д 23 (с.600), Д 26 (с.601)
МСА 600 «Особливі міркування - аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»	п. 3 (с.607), п. 12 (с.610), п. 23 (с.613), п. 25 (с.613), п. 44 (с.619), п. 45 (с.619), Д 1 (с.621), Д 9 (с.623), Д 12 (с.625), Д 13 (с.625), Д 15 (с.625), Д 16 (с.626), Д 17 (с.626), Д 18 (с.626), Д 19 (с.626), Д 21 (с.627), Д 31 (с.631), Д 51 (с.638), Д 53 (с.639), Д 57 (с.641), Д 62 (с.642)
МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»	п. 1 (с.665), п. 3 (с.665), Д 4 (с.669), Д 8 (с.671), Д 17 (с.674), Д 33 (с.678), Д 36 (с.679), Д 40 (с.680)
МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	п. 6 (с.685), п. 11 (с.687), п. 17 (с.688), п. 31 (с.690), п. 33 (с.691), п. 41 (с.692), Д 39 (с.692), Д 40 (с.692)
МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	Д 5 (с.747)
МСА 710 «Порівняльна інформація - відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»	п. 5 (с.756), п. 8 (с.758), п. 12 (с.758), п. 14 (с.759), Д 11 (с.763)

\*узагальнено автором за джерелом [45]

Таблиця Б.1 – Аналіз критеріальних ознак класифікації аудиторських доказів за літературними джерелами

Класифікаційна ознака \ Автори	Дмитренко І. М. [23]	Подольнчук О. А.. [57]	Редько О. Ю. [66]	Рядська, В.В., Петраков Я.В. [69]	Каменська Т. О. [31]	Немченко В.В. [51]	Чосова К.П. [77]
Критерій класифікації не наведено							
За функціональним значенням							+
За роллю дослідних даних							+
За метою доказування							+
За способом закріплення							+
За наближеністю до реального факту							
За відповідністю між доказами і фактом, що мають місце							+
За джерелами отримання		+	+		+	+	+
За характером	+	+			+		
По відношенню до об'єктів аудиту		+	+		+	+	+
За характером форми існування				+			
За відношенням до етапів аудиту							



Таблиця В.1 – Аналіз видів аудиторських доказів за літературними джерелам

Вид доказу в аудиті Автори	Дмитренко І. М.. [23]	Подольчук О. А. [57]	Редько О. Ю. [66]	Рядська В.В., Петраков Я.В. [69]	Каменська Т. О. [31]	Немченко В.В. [45]	Чосова К.П. [77]
1	2	3	4	5	6	7	8
Внутрішні		+	+	+	+	+	
Зовнішні		+	+	+	+	+	
Змішані		+	+		+	+	
Звичайні (природні)							
Штучні							
Раціональна аргументація							
Свідчення отриманні безпосередньо аудитором	+			+			+
Документальні підтвердження третіх сторін	+			+			
Внутрішня документація замовника	+						
Письмові пояснення керівництва	+	+			+		
Усні пояснення	+	+		+	+		
Візуальні		+			+		
Електронні							
Випадково почута інформація	+						
Предметні							+
Допоміжні							+
Емпіричні							+

1	2	3	4	5	6	7	8
Математичні							+
Захисні							+
Спростовуючі							+
Особисті							+
Речові: власне речові та письмові							+
Первинні							+
Вторинні							+
Непрямі		+	+		+	+	+
Прямі		+	+		+	+	+
Докази сформовані під контролем директорів							
Докази створені під контролем третіх осіб							
Докази які зафіксовані в оригіналах первинних документів				+			
Докази які зафіксовані в копіях документів				+			
Підготовчий етап							
Проміжний етап							
Фізична перевірка							
Аудит рахунків							
Заключний етап							

Таблиця Д.1 – Аналіз джерел отримання аудиторських доказів за літературними джерелами

Джерела аудиторських доказів		Автори						
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Первинні документи суб'єкта та третіх осіб		+	+	+	+		
2	Регістри бухгалтерського обліку суб'єкта та третіх осіб					+		
3	Письмові та усні висловлювання співробітників суб'єкта і третіх осіб		+	+	+	+	+	+
4	Порівняння одних документів з іншими, а також порівняння документів з документами третіх осіб					+		
5	Результати інвентаризації майна, що проводилась суб'єктом			+		+		
6	Бухгалтерська звітність		+		+	+		
7	Документи (засновницькі, зовнішні, внутрішні, статутні, неофіційні, допоміжні, підтверджуючі)	+	+				+	+
8	Дані про господарські засоби (активи) та їх джерела (капітал, заборгованість)	+	+					
9	Інформація адміністрації та персоналу	+						
10	Результати перевірок господарської діяльності та звітності постачальників, покупців, замовників та інших контрагентів підприємства	+						
11	Облікові записи			+	+			+
12	Перерахунок запасів в грошовому виразі з врахуванням внесених в документи змін							

1	2	3	4	5	6	7	8	9
13	Результати аналізу фінансово-господарської діяльності					+		
14	Матеріали арбітражних або судових органів							
15	Звернення до керівництва та пояснення в усній і письмовій формі						+	
16	Матеріали попередніх перевірок та ревізій		+	+	+			
17	Дані, отримані аудитором при проведенні фактичного та документального контролю об'єктів аудиту			+	+			
18	Матеріали внутрішньогосподарського контролю			+	+			
21	Матеріальні активи,							+
22	Головна книга		+	+	+			
23	Плани, кошториси, калькуляції				+			
24	Нормативна інформація (оцінки, тарифи, норми витрат, норми виробітку).		+					
26	Випадково почута інформація						+	

Таблиця Е.1 – Аудиторські процедури аудиту грошових коштів у національній валюті, необхідні для отримання доказів у розрізі тверджень фінансової звітності

№	Перелік аудиторських послуг	Твердження		
		а) щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	б) щодо залишків на рахунках на кінець періоду	в) щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
Загальні процедури				
1	Направлення запиту щодо ліміту каси	настання, закриття реєстрів, повнота	повнота	настання та права і обов'язки, точність та оцінка
2	Звіряння залишку грошових коштів в касі за даними Головної книги з даними фінансової звітності та облікових реєстрів	-	-	класифікація та зрозумілість, точність та оцінка
3	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації грошових коштів	настання, закриття реєстрів, повнота	права і обов'язки, повнота	настання та права і обов'язки, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка, повнота
4	Спостереження за проведенням інвентаризації грошових коштів	-	існування	-
5	Огляд результатів проведення інвентаризації грошових коштів	настання, класифікація	існування	-
Операції в національній валюті				
1	Інспектування наявності всіх прибуткових і видаткових документів, відображених у касових звітах	настання, точність, закриття реєстрів, повнота, класифікація	права і обов'язки, повнота	настання та права і обов'язки, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка, повнота

1	2	3	4	5
2	Перевірка наявності всіх касових звітів (аркушів касової книги)	повнота, класифікація, закриття реєстрів,	існування, повнота	повнота, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка
3	Перевірка відповідності дат прибуткових і видаткових документів датам у касових звітах	повнота, точність, закриття реєстрів,	існування, повнота	точність та оцінка, повнота
4	Простежування повноти та своєчасності оприбуткування коштів, отриманих з банку коштів	точність, закриття реєстрів,	повнота, права і обов'язки, оцінка та розподіл	-
5	Перевірка повноти та своєчасності здачі виторгу з каси в банк	повнота, закриття реєстрів	оцінка та розподіл, повнота, права і обов'язки	точність та оцінка
6	Простежування повноти та своєчасності здачі депонованої зарплати в банк	точність, повнота	повнота, оцінка та розподіл	точність та оцінка
7	Підтвердження застосованої кореспонденції рахунків при відображенні в обліку касових операцій з відповідно вимог діючих нормативних актів України	закриття реєстрів,, класифікація	оцінка та розподіл	-
8	Інспектування правильності оформлення прибуткових та видаткових документів	настання, точність, закриття реєстрів,, класифікація, повнота	права і обов'язки, повнота	настання та права і обов'язки, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка, повнота
9	Перевірка оформлення касової книги	настання, точність, закриття реєстрів, класифікація, повнота	права і обов'язки, повнота	настання та права і обов'язки, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка, повнота
10	Таксування платіжних відомостей	точність	повнота, оцінка та розподіл	-
11	Підтвердження видачі заробітної плати за довіреністю відповідно до вимог діючих законодавчо – нормативних актів України	закриття реєстрів, класифікація	оцінка та розподіл	-

1	2	3	4	5
12	Розрахунок залишків касових звітів	точність	повнота, оцінка та розподіл	-
13	Звірка оборотів і залишків у Касовій книзі й у журналах-ордерах	настання, точність, закриття реєстрів	права і обов'язки, повнота	-
14	Підтвердження залишків грошових коштів в касі відповідно встановленого ліміту	закриття реєстрів, класифікація	оцінка та розподіл	-
15	У випадку здачі виторгу в касу підприємства перевірка відповідності дат і сум оприбуткованого виторгу датам і сумам на квитанціях до прибуткових ордерів у товарних звітах	точність, класифікація	права і обов'язки	-
16	При наявності видачі за довіреністю, правильність оформлення довіреності, наявність відповідної позначки у відомості та видаткових касових ордерів	точність, настання	існування, повнота, оцінка та розподіл	повнота, класифікація та зрозумілість
17	При використанні РРО: інспектування повноти відображення реалізації відповідно до надходження виторгу по РРО чи сумі інкасованого виторгу; звірка відповідності сум інкасації за даними РРО і сум оприбуткованого в касу виторгу, звірка відповідності залишків по журналу РРО і відповідному субрахунку рахунка 301 «Каса в національній валюті»	настання, точність, закриття реєстрів, повнота, класифікація	права і обов'язки, повнота	настання та права і обов'язки, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка, повнота
18	Інспектування порядку видачі готівкових коштів під звіт або на відрядження, своєчасності звітування за одержані кошти з одночасним поверненням залишків невикористаних сум.	точність, повнота	права і обов'язки, повнота	повнота, точність та оцінка
19	Перевірка цільового використання коштів, отриманих з банку	точність, класифікація	повнота	повнота, точність та оцінка
20	Перевірка наявності договору з банком про установлені строки здавання готівкової виручки в банк	точність, повнота	існування, права і обов'язки	-
21	Перевірка фактів проведення виплат, пов'язаних з оплатою праці за наявності у підприємства податкового боргу, що обліковується в органах ДПІ	точність	існування, права і обов'язки	точність та оцінка

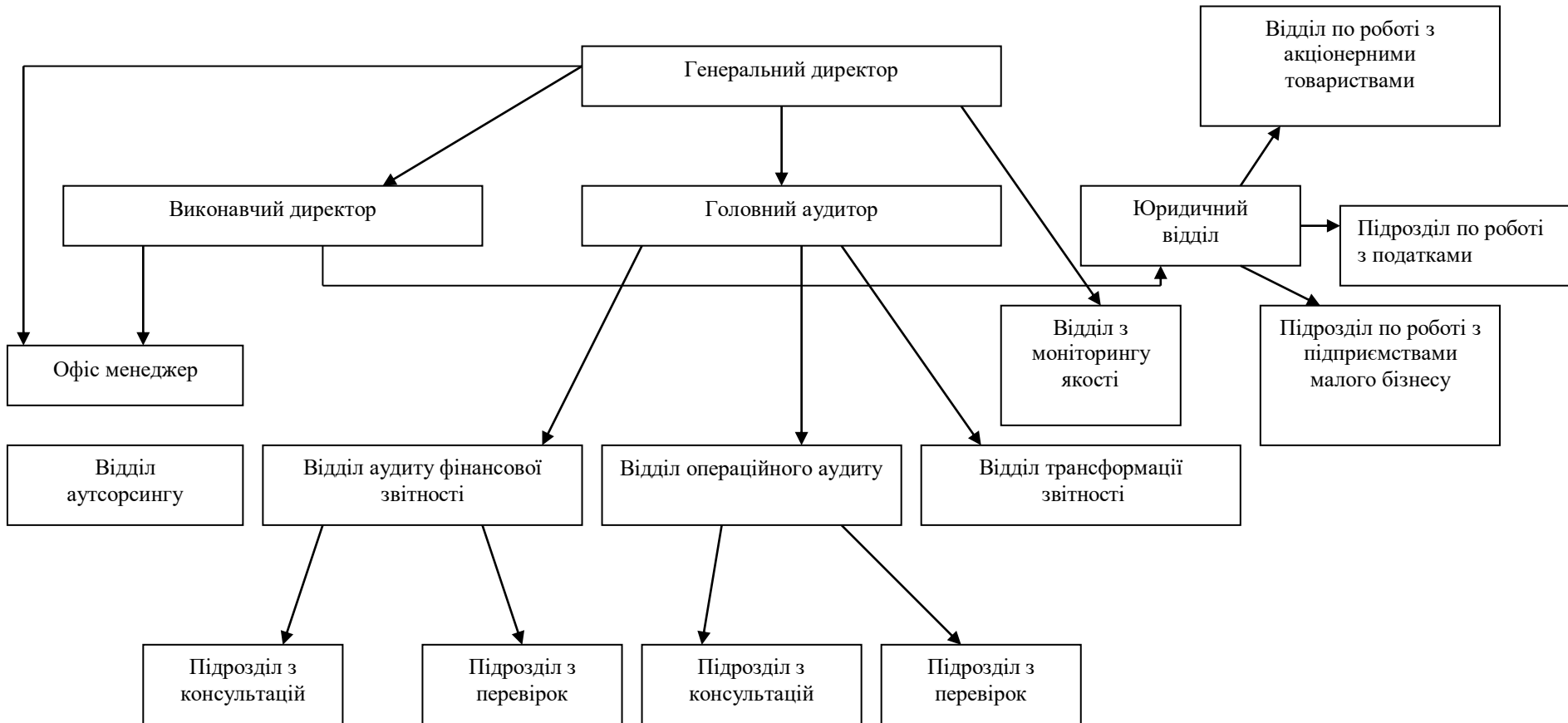


Рисунок Ж.1 – Організаційна структура аудиторської фірми ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕБІС»



## ДОДАТОК И

Таблиця И.1 – Динаміка надання аудиторських послуг  
ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» за 2020 - 2022 роки

№	Показники	Кількість замовлень (угод), одиниць			Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис грн		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
	Надано послуг	85	100	103	1020,0	1350,0	1527,0
1	Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі:	20	21	23	627,8	818,3	1020,0
1.1	обов'язків аудит фінансової звітності	10	5	5	325,3	125,4	150,0
1.2	ініціативний аудит фінансової звітності	6	11	12	202,5	586,5	720,0
1.3	огляд історичної фінансової інформації	2	2	2	45,0	46,7	90,0
1.4	завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	2	3	4	55,0	59,7	60,0
2	Супутні послуги, всього, в тому числі:	3	4	5	54,0	72,0	90,0
2.1	завдання з виконання погоджених процедур	2	2	3	34,0	43,0	45,0
2.2	завдання з підготовки фінансової інформації	1	2	2	20,0	29,0	45,0
3	Інші професійні послуги, всього, в тому числі:	52	61	53	319,2	433,1	375,0
3.1	ведення бухгалтерського обліку	24	29	25	111,7	189,1	150,0
3.2	відновлення бухгалтерського обліку	9	10	10	114,2	138,4	150,0
3.3	консультаційні послуги	16	20	18	74,3	89,6	75,0
3.4	інші види консультаційних послуг	3	2	-	19,0	16,0	-
4	Організаційне та методичне забезпечення аудиту, всього, в тому числі:	10	14	22	19,0	26,6	42
4.1	проведення професійних тренінгів та розробка методичних матеріалів	7	7	10	10,0	14,0	27,0
4.2	здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг	3	7	12	9,0	12,6	15,0

## ДОДАТОК К

Таблиця К.1 – Структура аудиторських послуг, наданих ТОВ «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕВІС» за 2022 рік

№	Показники	Кількість замовлень (угод)		Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ)	
		одиниць	% до підсумку	тис грн	% до підсумку
	Надано послуг	103	100	1527,0	100
1	Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі:	23	22,2	1020,0	66,7
1.1	обов'язків аудит фінансової звітності	5	4,9	150,0	9,8
1.2	ініціативний аудит фінансової звітності	12	11,6	720,0	47,2
1.3	огляд історичної фінансової інформації	2	1,9	90,0	5,9
1.4	завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	4	3,8	60,0	3,8
2	Супутні послуги, всього, в тому числі:	5	4,9	90,0	5,9
2.1	завдання з виконання погоджених процедур	3	3,0	45,0	2,9
2.2	завдання з підготовки фінансової інформації	2	1,9	45,0	3,0
3	Інші професійні послуги, всього, в тому числі:	53	51,5	375,0	24,6
3.1	ведення бухгалтерського обліку	25	24,3	150,0	9,8
3.2	відновлення бухгалтерського обліку	10	9,7	150,0	9,8
3.3	консультаційні послуги	18	17,5	75,0	5,0
3.4	інші види консультаційних послуг	-	-	-	-
4	Організаційне та методичне забезпечення аудиту, всього, в тому числі:	22	21,4	42,0	2,8
4.1	проведення професійних тренінгів та розробка методичних матеріалів	10	9,7	27,0	1,8
4.2	здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг	12	11,7	15,0	1,0

Таблиця Л.1 – Робочий документ «Оцінка надійності джерел аудиторських доказів»

Мета виконання процедури: визначити з яким ступенем впевненості аудитор може покладатися на джерела доказів, отриманих від перевіряємої особи і ззовні											
Шкала оцінки: не дотримується; практично не дотримується; швидше дотримується, ніж ні; практично дотримується; абсолютно дотримується;											
Оцінити рівень упевненості думки: у відсотковому відношенні [0; 20]% - дуже низький рівень; [21; 40]% - низький рівень; [41:60]% - середній рівень; [61; 80] % - Високий рівень; [81; 100]% - дуже високий рівень											
Оцінка надійності джерел аудиторських доказів докази											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Джерело доказу	1.5.1 незалежність і компетентність особи, яка формує документ	1.5.2 чи відповідає вимогам документування в організації, складається і обробляється уповно-важеними особами	1.5.3 доку-мент наданий своєчасно за запитом	1.5.4 документ має відповідні реквізити	1.5.5 документ не суперечить іншим доказам	1.5.6 документ підписаний, має печатку організації, санкціонований	1.5.7 відповідність змісту документа дійсності	1.5.8 всі потрібні відомості відображені повністю	1.5.9 документ заповнений автоматично, пов'язаний з програмним продуктом і	1.5.10 відсутність копій документів, що не відповідають оригіналу або однакових документів, різних за змістом	1.5.11 організовані і функціонують по відношенню до документа засоби контролю
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Організаційні документи											
Статут, установчі документи			поступив на вимогу								Здійснюється контроль за складанням, рухом
	Документ складений особою, пов'язаними з управлінням	має відповідну форму за вимогами організації, знаходиться в обробці уповноваже-ними особами	поступив на вимогу	Найменуван-ня організації, роз-пис особи, яка складала, затвердженого керівником, має печатку	Чи не суперечить наказам керівника, положення, штатним розкладом, організаційній структурі	Затверджений відповідним наказом	Відображає події, що фактично відбували-ся в організації	Переві-ряється на дотримання повноти змісту	X	відсутні суперечливі копії, однакові діючі документи з різним змістом	
2. Розпорядчі документи											
	Посадові інструкції, регламентні інструкції трудового розпорядку										

## Продовження ДОДАТКУ Л

12	Здійснюється контроль за рухом	Здійснюється контроль за рухом	Здійснюється контроль за рухом, зберіганням
11	відсутні суперечливі копії, однакові діючі документи з різним вмістом	відсутні суперечливі копії, однакові діючі документи з різним змістом	відсутні суперечливі копії, однакові діючі документи з різним вмістом
10	X	X	X
9	Перевіряється на дотримання повноти змісту	Проводилися перевірки перевіряється на дотримання повноти змісту	Перевіряється на дотримання повноти змісту, дає можливість правильно ідентифікувати операцію в обліку
8	Розроблений відповідно до потреб і відповідають фактам	Результати відображають фактично проведені перевірки	чи не суперечить угодам, фактично здійснюється в організації
7	документ підписаний керівником, має печатку	підписаний затверджений наказом керівника комісії	має розпису сторін, яка уклала договір
6	чи не суперечить наказам, документам вищестоящої організації, положенням, розпорядженнями	чи не суперечить наказам, документам вищестоящої організації, положенням, розпорядженням	чи не суперечить наказами, розпорядженнями, статутом, первинної документації, відображення угоди
5	Найменування організації, розпис особи, яка склала, затвердженого керівником, має печатку, дату складання	організації, розпис особи, яка склала, затверджений уповноваженою особою, має печатку, дата	Найменування організації, затверджено керівником або уповноваженими особами організації, що склала документ, друк
4	Поступив на вимогу	поступив на вимогу найменування	вчинив за вимогою
3	має відповідну форму за вимогами організації, знаходиться в обробці уповноваженими особами	має відповідну форму за вимогами організації, знаходиться в обробці уповноваженими особами	знаходиться в обробці уповноваженими особами і зберігається і відпо-відними особами
2	документ складений особами, пов'язаними з управлінням	документ складений особами, відповідальними за здійснення контролю	X
1	Постанови, рішення, розпорядження, накази	Акти обстежень, перевірок, ревізій	Договори, специфікації, вимоги і т. д.
3. Довідково-інформаційна та довідково-аналітична документація			
4. Договори, специфікації, вимоги, вхідні та вихідні			

## Продовження ДОДАТКУ Л

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>5. Первинна облікова документація</b>											
Документи, що надійшли від контрагентів або направлен-ня їм (ТТН, рахунок-фактура, акти тощо)	Документи, складені контрагентами оцінюються як незалежні	знаходиться в обробці уповноваженими особами і зберігається у відповідних осіб	поступив на вимогу	найменування організації, затверджене керівником або уповноваженими особами організації склавший документ при наявності вимоги, печатки сторін	чи не суперечить бухгалтерським записам, договорам, наказами, розпорядженням, статутом	є дозвільний розпис керівника або уповноваженої особи при необхідності	чи не суперечить фактичним подіям діяльності організації	X	документ складений з використанням програмного продукту або оброблений з його допомогою	відсутні суперечливі копії, однакові діючі документи з різним змістом	Здійснюється контроль за рухом, зберіганням
<b>6. Зведена бухгалтерська документація</b>											
Бухгалтерська (фінансова звітність)	Компетентність бухгалтера або іншої особи	знаходиться в обробці уповноваженими особами і зберігається у відповідних осіб	Поступив на вимогу	X	X	Поліписано гл. бухгалтером, керівником організації, має печатку	X	заповнені всі необхідні рядк, реквізити	документ складений з використанням програмного продукту	Відсутні суперечливі копії, однакові документи з різним змістом	Здійснюється контроль за рухом, зберіганням
<b>Висновок повинен містити:</b>											
При оцінці слід зробити висновок ступеня надійності. Низький ступінь - не слід робити висновок на основі даного документа, потрібно провести альтернативні процедури. Середня ступінь надійності свідчить про можливість підвищити надійність шляхом отримання підтверджень (усних, письмових), також потрібна зробити посилання в звіті, вказати причини. Високий ступінь надійності говорить про повну достовірності даних, придатних для вираження думки											

Таблиця Н.1 – Критерії оцінки аудиторських доказів

Вимоги	Критерій оцінки	Підкритерій оцінки	Дії аудитора, якщо докази визнані непереконаливими
1	2	3	4
<b>Попередня оцінка аудиторських доказів</b>			
Достатність	1.1. наявність в програмі всіх достатніх аудиторських процедур, циклів, сегментів, об'єктів аудиту, джерел доказів	1.1.1 повнота наявності в програмі характеру, тимчасових рамок і обсягу запланованих аудиторських процедур, джерел доказів 1.1.2 повнота формування в програмі по кожному циклу, об'єкту, сегменту груп передумов на рівні рахунків, сальдо рахунків, подання та розкриття звітності 1.1.3 повнота наявності в програмі стверджувальних підписів керівника перевірки, конкретних виконавців	внести коректування в програму і запланувати процедури
	1.2 достатність обсягу вибірки і доречність обраного підходу, методів вибіркового дослідження (відповідність методів формування вибірки об'єкту і передумові, обґрунтування обраного підходу)	1.2.1 адекватність і доречність обраного підходу (суцільний, вибірка, відбір специфічних елементів) 1.2.2 наявність обґрунтувань для обраного методу відбору, ступінь відповідності вибірки результатам аналітичних процедур, оцінці ризику суттєвого викривлення 1.2.3 правильність застосування інформаційного та методичного забезпечення для обраного методу відбору та екстраполяції вибірки	переглянути і вибрати більш доречний відбір елементів у вибірку
	1.3 ефективність методів вибіркового дослідження	1.3.1 застосування суцільного методу відбору для ризикових областей, а вибіркового – для несуттєвих 1.3.2 досягнення корисного результату (обраний спосіб відбору дозволяє провести якісну перевірку з найменшими витратами) 1.3.3 застосування автоматизованих способів відбору	переглянути обсяг вибірки, способи вибіркового відбору, збільшити обсяг вибірки в ризикових областях, стратифікована вибірку сукупність
Умістність	1.4 наявність і обґрунтованість передумов і їх груп, відображених у програмі	1.4.1 відповідність поставлених цілей, завдань, напрямів перевірки специфіці діяльності аудированої особи та вимог завдання 1.4.2 узгодження передумов з особливостями об'єкта, завданнями і цілями перевірки	переглянути твердження підготовки звітності або характер та вид аудиторської процедури

1	2	3	4
Надійність	1.5 надійність документального джерела доказів	1.5.1 незалежність, компетентність представника аудитуємої особи, яка склала документ 1.5.2 відповідність вимогам документування, обробка уповноваженими особами 1.5.3 своєчасність подання документа за запитом 1.5.4 наявність відповідних реквізитів 1.5.5 несуперечливість змісту іншим документам 1.5.6 наявність підпису і печатки 1.5.7 відповідність змісту документа дійсності 1.5.8 відображення всіх даних у повному обсязі 1.5.9 автоматичне заповнення документа, повна відповідність електронній версії 1.5.10 відсутність копій документів, що не відповідають оригіналу або оригіналів документів, різних за змістом 1.5.11 організація та ефективне функціонування засобів контролю, що мають відношення до данного документа	якщо оцінка надійності джерела докази низька, то слід передбачити проведення додаткових аудиторських процедур або замінити процедури, що дозволяють отримати більш надійні докази (наприклад, зовнішнє підтвердження або самостійно провести процедури)
2. Додатково для поточної оцінки аудиторських доказів			
Достатність	2.1. виконання запланованих аудиторських процедур за обсягом, характером, тимчасовим рамкам  2.2 обґрунтованість модифікації аудиторських процедур: обґрунтування вимог стандартів коригування програми і модифікації процедур, проведення альтернативних процедур	2.1.1 ступінь відповідності умов формування вибірки в робочих документах програмі, результатам аналітичних процедур і документів з формування вибірки 2.1.2 ступінь відповідності кількості, об'єму процедур, зазначених у робочих документах програмі, при зміні наведені причини відхилення від плану  2.2.1 обґрунтування необхідності коригування програми перевірки, повнота проведення додаткових процедур, що підвищують упевненість аудитора 2.2.2 відсутність необґрунтованих коригувань та завідомо знижують якість перевірки	провести процедури, відповідні програмі, провести процедури більш кваліфікованим персоналом  обґрунтувати модифікацію процедур, порівняти альтернативні процедури

1	2	3	4
	2.3 репрезентативність вибірки, зниження ризику вибірки і помилок вибірки	2.3.1 належний характер вибірки, відповідність результатів вибіркового відбору обраної методики 2.3.2 ретельність відбору, повнота виконання поставлених завдань з урахуванням особливостей завдання і характеру діяльності аудированого особи 2.3.3 повнота дотримання вимог до генеральної сукупності 2.3.4 належне виконання стратифікаційного відбору	вибрати більш доречний відбір елементів у вибірку, збільшити обсяг вибірки, стратифікована вибірка
Надійність	2.4 надійність процедур (підтвердження, запити, тести СВК)	2.4.1 незалежність опитуваного особи 2.4.2 рівень знань, досвід і професійна компетентність опитуваного особи його посадові повноваження 2.4.3 відсутність суперечок і конфліктів між опитуваним і аудитором 2.4.4 наявність у опитуваного мотивації і обізнаності 2.4.5 респондент є належним (мета опитування відповідає вимогам стандартів, зрозуміла респонденту) 2.4.6 відомості представлені своєчасно і отримані безпосередньо аудитором 2.4.7 підтвердження оформлені документально з дотриманням вимог, є дозвіл керівництва про розголошення інформації 2.4.8 відомості не суперечать іншим доказам, документам або опитуваннями третіх осіб 2.4.9 відсутність питань і труднощів при виборі однозначної відповіді 2.4.10 відповідність змісту відомостей дійсності 2.4.11 всі необхідні відомості отримані в повному обсязі 2.4.12 відсутність фактів умисного впливу на спотворення інформації з боку керівництва органів та інших осіб, фактів змови 2.4.13 опитувану особа не задіяно в фактах шахрайства	якщо оцінка надійності джерела докази низька, то слід передбачити проведення додаткових аудиторських процедур або замінити процедури, що дозволяють отримати більш надійні докази (наприклад, самостійно провести процедури), отримати додатково усні та письмові підтвердження
Системність	2.5 зв'язаність робочих документів, наявність посилань на пов'язані документи	2.5.1 повнота наявності посилань на пов'язані документи в робочих документах і програмі, їх фактичний облік при формулюванні висновків	зіставити взаємопов'язані аудиторські докази, порівняти з процедурами, передбаченими програмою



1	2	3	4
	2.6 несуперечливість висновків по взаємопов'язаним доказам	2.6.1 узгодження процедур, наявність причинно-наслідкового зв'язку між отриманими доказами	виявити суперечливі докази, встановити причини, отримати докази з більш надійного джерела
<b>3 Додатково для подальшої оцінки аудиторських доказів</b>			
Достатність	3.1. достатню наявність робочих документів та їх відповідність програмі	3.1.1 повнота наявності та оформлення всіх робочих документів, ступінь відповідності обсягом проведених аудиторських процедур	якщо процедури не проведені, провести процедури; якщо не оформлені робочі документи, оформити документи
Умістність	3.2 відповідність доказів, оформлених робочими документами, передумові	3.2.1 ознайомлення з цілями і завданнями, передумовами підготовки звітності, розуміння учасниками аудиторської групи їх змісту 3.2.2 повнота відображення в робочих документах доказів, висновків і суджень	сформулювати або уточнити висновки за отриманими аудиторським доказам, виконати процедури у відповідності з програмою
Аналітичність, толерантність	3.3 адекватне уявлення аудиторських доказів у робочих документах	3.3.1 повнота відповідності робочого документа формою, затвердженою у внутрішньо фірмовому стандарті 3.3.2 наявність можливості на основі робочого документа зробити висновок про виявлені порушення й викривлення на основі отриманих аудиторських доказів 3.3.3 наявність у робочих документах проведеної оцінки суттєвості помилок і екстраполювання помилок 3.3.4 наявність у робочих документах зроблених висновків і зіставлення результатів процедур по взаємопов'язаним доказам 3.3.5 повнота наявності стверджувальних підписів робочих документів керівником перевірки 3.3.6 наявність узгодження виявлених помилок, порушень, зауважень з членами аудиторської групи, представниками аудированого особи	провести процедури, встановити причину обмеження обсягу, дооформити документи, зробити висновки, узгодити виявлені помилки, порушення, зауваження з членами аудиторської групи, представниками аудированого особи

1	2	3	4
	3.4 адекватність і правильність інформації в робочому документі	3.4.1 відсутність арифметичних та інших помилок в робочих документах, правильність розрахунків і логічність висновків	якщо виявлено помилки при виконанні аудиторських процедур, розрахунків у робочих документів, висновках, невірне або недостатнє використання нормативно-правової бази, то необхідно скорегувати аудиторські процедури
	3.5. деталізованість (аналітичність) в робочих документах здійснених аудиторських процедур та отриманих доказів	3.5.1 повнота формування передумов по кожному об'єкту, сегменту в програмі і робочих документах 3.5.2 повнота відображення в програмі процедур перевірки по суті, тестів СВК, аналітичних процедур 3.5.3 повнота формування доказів по взаємопов'язаним джерелами, процедурам, об'єктам по групах передумов, складання одного робочого документа	якщо підтвержені не всі передумови звітності, то провести процедури та оформити документи; якщо оформлені різні робочі документи з взаємопов'язаним процедурам, об'єктам, передумовам, то зіставити отримані результати