

УДК 657.6

В. Ю. Фабіянська,
к. е. н., доцент кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: 0000-0002-2753-1894

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.8.77

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ: СУТНІСТЬ, ОЦІНКА В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИМОГ ДОСТАТНОСТІ ТА ПРИЙНЯТНОСТІ

V. Fabiianska,
PhD in Economics, Associate Professor of the Chair of Audit
and State Control, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

**AUDIT EVIDENCE: ESSENCE, EVALUATION IN THE CONTEXT OF MEETING
THE REQUIREMENTS OF SUFFICIENCY AND APPROPRIATENESS**

Досліджено, що аудиторські докази є свідченнями, які одержуються аудитором в процесі проведення аудиторського дослідження, на основі яких ґрунтується аудиторська думка, висловлена у звіті аудитора. Міжнародними стандартами аудиту, зокрема МСА 500 "Аудиторські докази" до аудиторських доказів висуваються вимоги достатності та прийнятності, які є взаємопов'язані та формують у сукупності якісні та кількісні показники аудиторських свідчень. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та якості аудиторських доказів. На потрібну якість аудиторських доказів впливають: доречність та достовірність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора; надійність, яка залежить від джерела отримання та характеру доказів, а також від індивідуальних обставин, за якими їх отримано.

Виокремлено правила, якими керуються аудитори під час оцінювання надійності аудиторських доказів. Узагальнено чинники, які впливають на судження аудитора щодо достатності та прийнятності аудиторських доказів. У результаті оцінювання інформації, яка використовується аудитором в якості доказів, аудитор визначає міру довіри до них, яка залежить від джерела отримання доказів, а також незалежності джерела інформації.

Вважаємо, що лише за умови дотримання вимог достатності та прийнятності аудитор може покладатися на отриману інформацію під час формування висновків щодо достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності замовника. У разі існування сумніву щодо твердження у фінансовому звіті та неможливості отримання аудиторських доказів для усунення такого сумніву, аудитор має відобразити це в аудиторському звіті шляхом висловлення відповідної думки. Це може бути будь-яка модифікована аудиторська думка відповідно до МСА 705 "Модифікації думки у звіті незалежного аудитора": аудиторська думка із застереженням, негативна аудиторська думка, відмова від висловлення аудиторської думки. Який саме вид модифікованої думки висловить аудитор у звіті, є об'єктом його професійного судження, і залежатиме від достовірності фінансової звітності та можливості аудитора зібрати достатні та прийнятні аудиторські докази.

It has been investigated that audit evidence is the evidence obtained by the auditor in the course of the audit study, which is based on the audit opinion expressed in the auditor's report. International Standards on Auditing, in particular ISA 500 Audit Evidence, provide audit and audit requirements for adequacy and acceptability that are interrelated and aggregate qualitative and quantitative audit evidence. The required amount of audit evidence is affected by the auditor's assessment of the risks of material misstatement and the quality of the audit evidence. The required quality of audit evidence is influenced by: relevance and credibility to confirm the conclusions on which the auditor's opinion is based; reliability, which depends on the source of the receipt and the nature of the evidence, as well as the individual circumstances under which it was obtained.

The rules governing auditors in assessing the reliability of audit evidence are highlighted. Factors that influence the auditor's judgment about the adequacy and acceptability of audit evidence are generalized. As a result of evaluating the information used by the auditor as evidence, the auditor determines the degree of trust in them, which depends on the source of the evidence and the independence of the source of information.

We believe that only if the requirements of adequacy and eligibility are met, the auditor can rely on the information obtained when drawing conclusions about the accuracy of accounting and financial statements of the customer. Where

there is doubt about the assertion in the financial statement and the inability to obtain audit evidence to eliminate such doubt, the auditor should reflect this in the audit report by expressing an appropriate opinion. This may be any modified audit opinion in accordance with ISA 705 "Modifications of Thought in the Independent Auditor's Report": Audit Opinion, Negative Audit Opinion, Disclaimer of Audit Opinion. What kind of modified opinion the auditor will express in the report is the subject of his professional judgment and will depend on the reliability of the financial statements and the auditor's ability to gather sufficient and acceptable audit evidence.

Ключові слова: аудиторські докази, суттєвість, достатність, прийнятність, доречність, достовірність, Міжнародні стандарти аудиту.

Key words: audit evidence, materiality, sufficiency, acceptability, appropriateness, reliability, International Standards on Auditing.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Аудиторські докази є ключовою категорією в незалежному аудиті, оскільки вони є основою, на якій повинна ґрунтуватися думка аудитора. Докази в аудиті — це свідчення, що стосуються фінансової звітності підприємства-клієнта, які отримує аудитор з різноманітних джерел, передусім від управлінського персоналу, третіх осіб, самостійно за допомогою аудиторських процедур, з інших джерел.

Згідно із Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" метою аудиту фінансової звітності є висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [1].

Думка аудитора базується на доказах, які здатні підтвердити інформацію керівництва щодо результатів діяльності та показників звітності. Докази аудитор може отримати шляхом вибору і використання відповідних процедур аудиту. Міжнародні стандарти аудиту передбачають чіткий перелік аудиторських процедур для отримання доказів при формуванні висновків аудитора. Проте в наукових дослідженнях і нормативних документах виділено різний перелік процедур, методів, прийомів та способів аудиту. Розуміння сутності аудиторських процедур для отримання доказів є досить важливим питанням у теоретичних аспектах і практичному значенні, оскільки це впливає на розкриття методики аудиторського контролю [2].

Крім зазначеного, важливим аспектом є оцінка аудиторських доказів щодо їх відповідності критеріям якості та кількості, оскільки аудитор зобов'язаний зібрати та задокументувати прийнятні та достатні свідчення, на підставі яких буде сформований аудиторський звіт.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням теоретичних та практичних аспектів сутності аудиторських доказів, їх оцінки та процедур отримання займалися такі відомі вчені, як: Горяєва М.С. [4], Грицак І.І. [5], Мултановська Т.В. [4], Подолянчук О.А. [2], [3], Проскуріна Н.М. [6], Редько О.Ю., Редько К.О. [7], Сурніна К.С. [8], Чубай В.М. [5], Юр'єв О.В. [9].

О.А. Подолянчук, досліджуючи сутність процедур одержання аудиторських доказів, уточнює, що процедури аудиту — це методичні дії аудитора, спрямовані на отримання доказів щодо об'єктів аудиту. Метод аудиту, вважає науковець, — це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких ведеться дослідження предмета та об'єктів, що підлягають аудиті; прийоми аудиту — це система або сукупність дій аудитора, що передбачають дослідження об'єкта аудиту; способи аудиту — дії аудитора, спрямовані на виконання мети аудиту [2].

Дослідження особливостей процесу отримання аудиторських доказів дало змогу І.І. Грицак, В.М. Чубай сформулювати алгоритм їх отримання та оцінювання. На всіх етапах аудиту відіграють ключову роль вимоги до доказів і, у випадку їх невідповідності, пошук інформації продовжується. На потрібну кількість аудиторських доказів впливає оцінка ризиків викривлення. На достовірність доказів впливають їх джерело та характер, вона також залежить від індивідуальних обставин, за яких їх отримано. Для того щоб відповісти на запитання — чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази, науковці вважають, що аудитор покладається на власне професійне судження, однак це судження повинне бути відповідним чином обґрунтованим і задокументованим у робочих документах аудитора [5].

Т.В. Мултановська, М.С. Горяева роблять висновок про те, що для підвищення рівня якості аудиту запевнення управлінського персоналу є одним з найважливіших аудиторських доказів, якими не можна нехтувати. На основі правильного документування письмових і усних заяв керівництва клієнта стає можливим більш реалістично судити про діяльність замовника та якість наданої ним фінансової інформації для виконання умов договору на аудит [4].

Н.М. Проскуріна, здійснивши дослідження сучасного стану застосування процедур аудиту, зазначила, що забезпечення відповідної якості виконання завдань потребує створення сучасного процедурного забезпечення, яке передбачає як розвиток загальновідомих, так і впровадження нових аудиторських процедур [6].

О.Ю. Редько, К.О. Редько вважають, що вибір процедури аудиту залежить як від компетенції та досвіду самого аудитора, так і від мети й обставин замовлення на аудиторські послуги. Водночас вибір методів і процедур — право самого аудитора на власне професійне судження. Однак таке судження обов'язково має бути аргументованим, обґрунтованим і задокументованим у робочих документах аудитора [7].

К.С. Сурніна зазначає, що аналітичні процедури є основним методом доказовості достовірності звітності підприємства. Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних або невірно відображених фактів і результатів господарської діяльності, що визначають області потенційного ризику та потребують особливої уваги аудитора [8].

О.В. Юр'єв вважає, що головна відмінність формування доказів, які застосовуються в аудиті ефективності операційної діяльності торговельних підприємств полягає у застосуванні більшої кількості аналітичних процедур, а також у накопиченні і аналізі інформації та формуванні власної аудиторської думки на основі експертних оцінок [9].

Відзначаючи цінність отриманих результатів щодо дослідження проблем визначення процедур отримання аудиторських доказів, вважаємо за необхідне зосередити увагу на дослідженні теоретичних аспектів їх сутності, складу, оцінки щодо забезпечення вимог достатності та прийнятності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розкриття сутності, особливостей оцінки аудиторських доказів в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Аудитор у своїй діяльності керується Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі — Міжнародні стандарти аудиту, МСА), що розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів. Міжнародні стандарти постійно змінюються, оновлюються, відповідно, станом на сьогодні чинними є МСА 2016—2017 рр. видання.

Як основу для аудиторської думки МСА вимагають, щоб аудитор отримав обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Відповідно до МСА, суттєвість для виконання аудиторських процедур (Performance materiality) — сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для фінансової звітності в цілому [10].

Науковці вважають, що суттєвість в аудиторській практиці є багатогранним поняттям, виходячи з його значимості та застосування в аудиторському процесі, а тому це поняття можна розглядати з кількох позицій:

- як гранично допустимий розмір викривлення фінансової звітності;
- як критерій, яким керується аудитор під час планування та визначення об'єкта аудиту та відповідних аудиторських доказів;
- як критерій для оцінки отриманих аудиторських доказів;
- як фактор, який впливає на вибір форми висловлення незалежної думки аудитора в аудиторському звіті [11].

Обґрунтована впевненість — це високий рівень впевненості. Вона досягається, якщо аудитор одержав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятно низького рівня. Проте обґрунтована впевненість не є абсолютним рівнем впевненості, оскільки існують властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формує висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є швидше переконливими, ніж остаточними [10, с. 97].

Таблиця 1. Міжнародні стандарти аудиту, в яких визначено сутність, склад, вимоги щодо кількості та якості аудиторських доказів і процедур їх отримання

Документ	Застосування
МСА 500 «Аудиторські докази»	Пояснює, з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності, та відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора
МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»	Розглядає особливі положення, які використовує аудитор при отриманні прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі відповідно до МСА 330, МСА 500 та інших застосовних МСА щодо певних аспектів запасів, судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання, а також інформації за сегментами під час аудиту фінансової звітності
МСА 505 «Зовнішні підтвердження»	Розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330 і МСА 500
МСА 520 «Аналітичні процедури»	Розглядає питання використання аудитором аналітичних процедур як процедур по суті (аналітичних процедур по суті). Він також стосується питання відповідальності аудитора за виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які допомогли аудитору в формулюванні загального висновку щодо фінансової звітності
МСА 530 «Аудиторська вибірка»	Застосовується в тому разі, якщо аудитор прийняв рішення використати аудиторську вибірку під час виконання аудиторських процедур. Доповнює МСА 500, який стосується відповідальності аудитора за розробку та виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі для того, щоб дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка

Джерело: сформовано автором на основі [10].

Тому в процесі аудиторської перевірки аудитор має отримання достатні та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора. Основні положення та рекомендації щодо кількості та якості аудиторських доказів і процедур їх отримання викладено в Міжнародних стандартах аудиту (табл. 1).

Докази — це свідчення, які констатують будь-який факт і є незаперечними.

Міжнародні стандарти аудиту визначають докази (evidence) — це інформація, яку використовує практикуючий фахівець, щоб дійти висновку. Докази складаються з інформації, що міститься у відповідних інформаційних системах (якщо вони є), а також з іншої інформації [10, с. 29].

Відповідно до МСА 500 "Аудиторські докази", аудиторські докази (audit evidence) — інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгал-

терських записах, які є основою для фінансової звітності, та інформація, отримана з інших джерел [10, с. 435].

Більшість науковців притримуються даного трактування і відзначають, що аудиторські докази — це інформація, яку отримує аудитор або використовує для висловлення думки при формуванні аудиторського звіту (табл. 2).

Ціллю аудитора є розробка та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора [10, с. 435].

Основні чинники, що формують вимоги до аудиторських доказів:

- 1) обґрунтованість висновку аудитора;
- 2) ефективність аудиту за рахунок зменшення витрат на його проведення.

Для цілей Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості:

- 1) достатність доказів є мірою кількості доказів;

Таблиця 2. Наукові підходи до сутності аудиторських доказів

Автор	Характеристика
Л.О. Кадуріна	Аудиторські докази – це інформація, отримана аудитором у ході перевірки самостійно, від клієнта, третіх осіб чи результат її аналізу, що дозволяє зробити висновок і виразити власну думку з предмету перевірки
С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник, Н.П. Кузик, О.М. Ганяйло	...певна частина інформації та результат 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
А.Ж. Пшенична	Аудиторські докази – це інформація, отримана аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту
В.В. Рядська, Я.В. Петраков	Аудиторські докази – це вся інформація, яку використовує аудитор для формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка
В.Я. Савченко	Аудиторські докази – це інформація, одержана аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту
К.П. Чосова	Аудиторські докази – це інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка
Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залізник	Аудиторські докази – це інформація, одержана аудитором у процесі формування висновків, на якій ґрунтується думка аудитора

Джерело: [3].

2) прийнятність доказів є мірою якості доказів.

Достатність (аудиторських доказів) (Sufficiency (of audit evidence)) — міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та якості таких аудиторських доказів [10, с. 30].

Прийнятність (аудиторських доказів) (Appropriateness (of audit evidence)) — міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора [10, с. 50].

Достатність та прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані. Достатність є мірою кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливає оцінка аудитором ризиків викривлення (чим вищі оцінені ризики, тим, імовірно, більше аудиторських доказів буде потрібно), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно таких доказів). Проте отримання більшої кількості аудиторських доказів може не компенсувати їхню незадовільну якість.

Прийнятність є мірою якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. На надійність доказів впливають їх джерело та характер, вона також залежить від індивідуальних обставин, за якими їх отримано.

На рисунку 1. узагальнені якісні та кількісні вимоги до аудиторських доказів, сформовані відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Щоб бути достатнім, доказ повинен адекватно підтримувати (пояснювати) аудиторську думку щодо фінансової звітності. Аудитор на основі свого професійного судження має самостійно приймати рішення щодо кількості інформації, необхідної для складання висновку про достовірність фінансової звітності економічного суб'єкта. Достатність є питанням аудиторського судження і зазвичай базується на суттєвості, аудиторському ризику та адекватності існуючої системи внутрішнього контролю. Аудитор взагалі потребує більшої кількості доказів щодо основних рахунків балансу та класів господарських операцій.

Чи отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня і надання можливості аудитору дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується думка аудитора, є питанням професійного судження. МСА 500 та інші доречні МСА установлюють додаткові вимоги і надають додаткові рекомендації, які застосовують протягом усього аудиту, стосовно міркувань аудитора під час отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для змен-

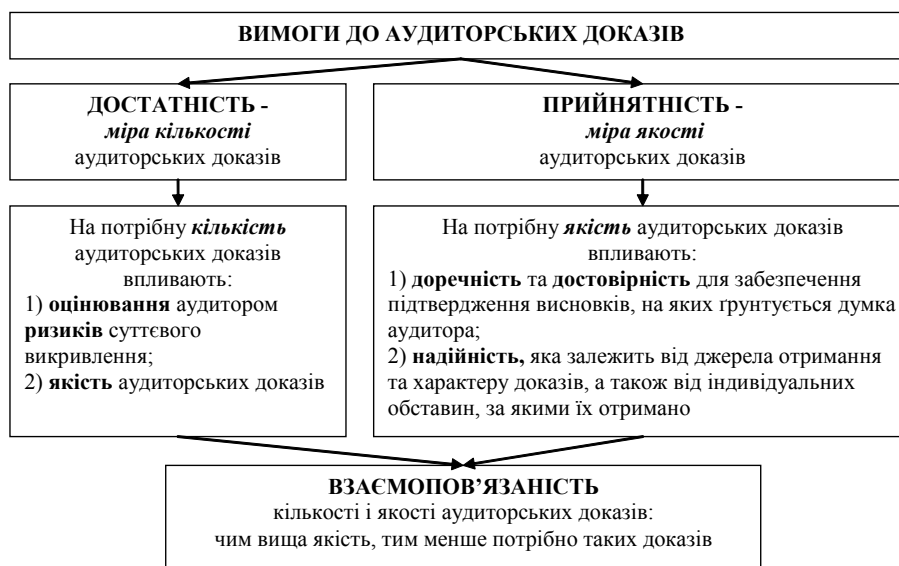


Рис. 1. Вимоги до аудиторських доказів відповідно до МСА 500 "Аудиторські докази"

Джерело: сформовано автором на основі [10].

шення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, які надають аудитору можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Отже, під достатністю доказу розуміють обсяг інформації, який достатній для визначення стану об'єкта аудиту. Водночас варто зазначити, що якщо аудиторський доказ одержано в результаті суцільної перевірки господарських операцій, то аудитор може бути впевнений у повноті отриманої характеристики об'єкта аудиту і висловити відповідну аудиторську думку. Однак, якщо аудиторський доказ містить дані, отримані за допомогою вибіркової перевірки об'єкта контролю, то, приймаючи на їх основі остаточне рішення, аудитор допускає певний ступінь ризику, який завжди є наявним за аудиторської вибірки.

Достовірність стосується умов, за яких доказ одержується і тісно пов'язана з обраними процедурами аудиту. Її можна підвищити тільки шляхом застосування процедур більш якісних з погляду неупередженості, незалежності й оцінки джерела інформації, ефективності системи внутрішнього контролю.

Доречність стосується специфічних цілей аудиту. Докази можуть бути доречними щодо однієї мети і недоречними щодо іншої. Наприклад, інвентаризація запасів, наприклад, забезпечує докази стосовно їх фізичного існування (наявності), але не є прийнятною щодо визначення власності на такі цінності.

Надійність — це якість інформації, що дає змогу забезпечити обґрунтовану впевненість про відсутність у ній помилок та викривлень.

Така вимога, як надійність аудиторських доказів, залежить від джерела їх отримання: внутрішнього чи зовнішнього, а також від їх характеру. У кожному конкретному випадку аудитор самостійно оцінює надійність аудиторських доказів, оскільки це є предметом його професійного судження.

Існують такі правила, якими керуються аудитори при оцінці надійності аудиторських доказів (рис. 2).

Аудиторські докази є переконливішими, якщо вони отримуються з різних джерел або джерел різного характеру і коли вони відповідають один одному. За таких обставин аудитор може одержати сумарний розмір довіри вищий, ніж той, що був би отриманий за різними позиціями аудиторських доказів, розглянутих окремо. І навпаки, коли аудиторські докази одержані з одного джерела та не відповідають тим, що отримані з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури необхідні для розв'язання цієї невідповідності.

Дотримання вказаних вище вимог забезпечує одержання достовірної інформації про стан об'єктів аудиту, необхідної для формування аудиторського звіту.

На аудиторську думку про достатність та прийнятність аудиторських доказів впливає низка факторів, а саме: оцінювання характеру та рівня властивого ризику на рівні фінансової звітності, залишків на рахунках бухгалтерського обліку; оцінювання системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначення ризику контролю; ефективності дій управлінського персоналу у відповідь і заходів кон-

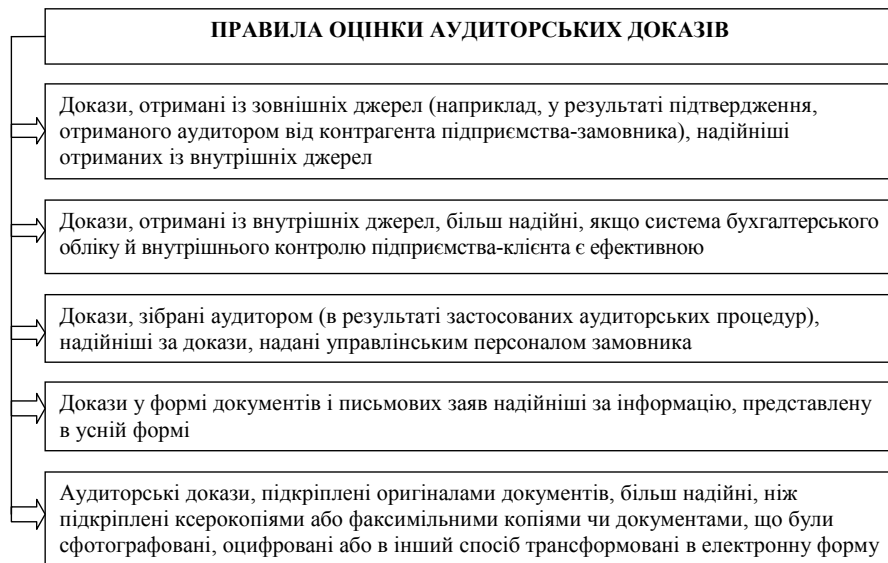


Рис. 2. Правила оцінки надійності аудиторських доказів

Джерело: сформовано автором.

тролю для розгляду ризиків; суттєвість статті фінансового звіту, що перевіряється аудитором; значущість питань, які вивчаються і розглядаються; досвід аудитора, набутий протягом попередніх аудиторських перевірок; результати аудиторських процедур, включно з можливими виявленими випадками шахрайства чи помилок; джерело отриманих аудиторських доказів і надійність отриманої інформації; переконливість аудиторських доказів.

Узагальнено чинники, які впливають на судження аудитора щодо достатності та прийнятності аудиторських доказів на рисунку 3.

У результаті оцінювання інформації, яка використовується аудитором в якості доказів, аудитор визначає міру довіри до них, яка залежить від джерела отримання доказів а також незалежності джерела інформації. Міру довіри до аудиторських доказів представлено на рисунку 4.

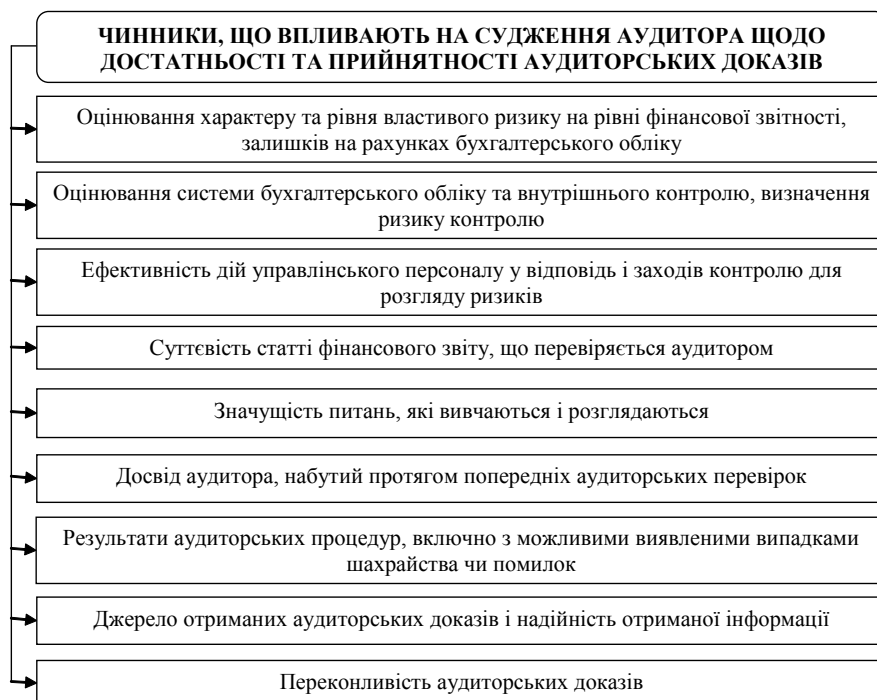


Рис. 3. Чинники, які впливають на судження аудитора щодо достатності та прийнятності аудиторських доказів

Джерело: сформовано автором.

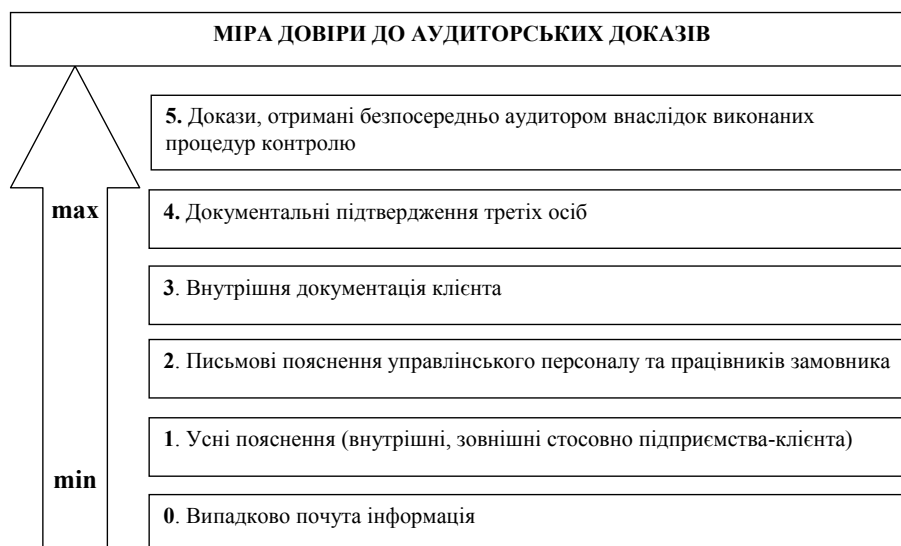


Рис. 4. Міра довіри до аудиторських доказів

Джерело: сформовано автором.

Характеризуючи рисунок 4, варто зазначити, що міра довіри до аудиторських доказів залежить, передусім, від незалежності джерела інформації, з якого аудитор отримує відповідні свідчення. Так, найнижча довіри до випадково почутої, нічим не підтвердженої інформації. Це може бути інформація з Інтернет, засобів масової інформації, а також інші випадково почуті свідчення, які не можна обґрунтувати. Наступними по мірі довіри є усні пояснення, які можуть бути як внутрішніми, так і зовнішніми стосовно підприємства-клієнта. Такий низький рівень довіри до цих доказів пов'язаний із тим, що вони мають усну форму. З метою збільшення довіри до таких свідчень аудитор оформляє їх у письмовому вигляді з відповідними підписами, що дає змогу ідентифікувати осіб, які надали інформацію, а відтак збільшується довіра до них, оскільки в МСА зазначено, що аудитор зобов'язаний документувати аудиторські докази в робочих документах аудитора.

Аудиторська документація, яка відповідає вимогам МСА, надає:

- 1) докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора;
- 2) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог [10, с. 170].

На другому та третьому рівнях довіри перебувають письмові пояснення управлінського персоналу, працівників замовника та внутрішня документація клієнта відповідно. Такий порівняно невисокий рівень довіри аудитора пов'язаний із застосуванням ним професійного скептицизму під час оцінювання незалежності аудиторських доказів.

Професійний скептицизм (Professional skepticism) — ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку доказів [10].

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

- ідентифікував і оцінював ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки виходячи з розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання;
- отримував прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо існування суттєвих викривлень, розробляючи та виконуючи відповідні дії у відповідь на оцінені ризики;
- формував думку про фінансову звітність, виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів [10, с. 97].

Відповідно, оскільки управлінський персонал та працівники підприємства є зацікавленими особами, відтак аудитор повинен критично та уважно оцінювати свідчення, отримані всередині підприємства-замовника.

На четвертому рівні довіри перебувають аудиторські докази, отримані у письмовій формі від третіх осіб стосовно замовника. Такий високий рівень довіри до інформації можна пояснити тим, що фізичні та юридичні особи, які взаємодіяли із підприємством-клієнтом, є незацікавленими щодо результатів аудиту, а тому інформацію, отриману від них у вигляді письмових підтверджень, можна вважати незалежною.

Найвищий рівень довіри мають докази, отримані безпосередньо аудитором внаслідок виконаних процедур контролю, оскільки він є експертом у галузі бухгалтерського обліку і аудиту, відтак використовує власне професійне судження під час планування та вибору форм та методів аудиту.

Отже, аудиторські докази необхідні для підтвердження думки та звіту аудитора. Вони є сукупними за характером та їх отримують в основному внаслідок аудиторських процедур, виконаних під час аудиту. Проте вони можуть також містити інформацію, отриману з інших джерел, зокрема попередніх аудитів (за умови, що аудитор визначив, чи відбулися зміни з часу попереднього аудиту, які можуть вплинути на їхню доречність для поточного аудиту або процедур фірми щодо контролю якості стосовно прийняття клієнтів і продовження стосунків із ними).

Крім інших джерел у межах суб'єкта господарювання та поза ними, важливим джерелом аудиторських доказів є бухгалтерські записи суб'єкта господарювання. Інформацію, яку можна використати як аудиторський доказ, також може скласти експерт, найнятий або залучений суб'єктом господарювання. Аудиторські докази складаються як з інформації, яка підтверджує та доповнює твердження управлінського персоналу, так і з інформації, яка суперечить цим твердженням. Крім того, в деяких випадках аудитор використовує відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати необхідну інформацію) і, отже, вона також становить аудиторські докази. Більшість роботи аудитора під час формулювання думки аудитора складається з отримання й оцінювання аудиторських доказів.

Міжнародними стандартами аудиту вимагається, щоб аудитор використовував визначені цілі для оцінки того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази в контексті загальних цілей аудитора. Якщо в результаті аудитор доходить висновку, що аудиторські докази не є достатніми та прийнятними, тоді він може дотримуватися одного чи кількох із наведених далі підходів, щоб виконати вимоги МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту":

1) оцінити, чи отримані або чи будуть отримані додаткові доречні аудиторські докази в результаті дотримання вимог інших МСА;

2) розширити роботу, виконану під час застосування однієї або кількох вимог;

3) виконати інші процедури, які, за судженням аудитора, необхідні за конкретних обставин [10, с. 123].

Якщо очікується, що ніщо з наведеного вище не буде доцільним або можливим за конкретних обставин, аудитор не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, тоді за вимогами МСА він має визначити вплив на аудиторський звіт або на здатність аудитора завершити завдання.

ВИСНОВКИ

Аудиторські докази є свідченнями, які одержуються аудитором в процесі проведення аудиторського дослідження, на основі яких ґрунтується аудиторська думка, висловлена у звіті аудитора. Міжнародними стандартами аудиту до аудиторських доказів висуваються вимоги достатності та прийнятності, які є взаємопов'язані та формують у сукупності якісні та кількісні показники аудиторських свідчень. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та якості аудиторських доказів. На потрібну якість аудиторських доказів впливають: доречність та достовірність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора; надійність, яка залежить від джерела отримання та характеру доказів, а також від індивідуальних обставин, за якими їх отримано.

Лише за умови дотримання вимог достатності та прийнятності аудитор може покладатися на отриману інформацію під час формування висновків щодо достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності замовника.

У разі існування сумніву щодо твердження у фінансовому звіті та неможливості отримання аудиторських доказів для усунення такого сумніву, аудитор має відобразити це в аудиторському звіті шляхом висловлення відповідної думки. Це може бути будь-яка модифікована аудиторська думка відповідно до МСА 705 "Модифікації думки у звіті незалежного аудитора": аудиторська думка із застереженням, негативна аудиторська думка, відмова від висловлення аудиторської думки. Який саме вид модифікованої думки висловить аудитор у звіті є об'єктом його професійного судження, і залежатиме від достовірності фінансової звітності та можливості аудитора зібрати достатні та прийнятні аудиторські докази.

У подальших дослідженнях слід приділити увагу джерелам та процедурам одержання

аудиторських доказів, що є основою для забезпечення обґрунтованості аудиторської думки.

Література:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

2. Подолянчук О.А. Процедури одержання аудиторських доказів. Економічний часопис-XXI. 2014. № 1—2 (2). С. 60—63. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2014_1-2\(2\)_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2014_1-2(2)_16)

3. 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. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_23)

4. Мултановская Т.В., Горяева М.С. Использование заверений управленческого персонала клиента как аудиторских доказательств для повышения качества аудита. Бізнес Інформ. 2012. № 12. С. 245—248. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_12_61

5. Грицак І.І., Чубай В.М. Аудиторські докази: вимоги, процедури отримання та процес оцінювання. Науковий вісник НАТУ України. 2013. Вип. 23.14. С. 173—183. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnlut_2013_23

6. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)". Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К., 2012. 38 с.

7. Редько О.Ю., Редько К.О. Процедури аудиту як основа професійної практики. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 6. С. 45—50. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_6_6

8. Сурніна К.С. Отримання аудиторських доказів методом застосування аналітичних процедур. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2012. № 2. С. 30—34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirpr_2012_2_8

9. Юр'єв О. В. Докази в аудиті ефективності операційної діяльності торговельних підприємств. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(1\)_72](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(1)_72)

10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016—2017 рр. частина 1 / Пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України. 2017. — 978 с.

11. 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.

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About the audit of financial reporting and audit activity", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (Accessed 12 April 2020).

2. Podolianchuk, O.A. (2014), "Procedures for obtaining audit evidence", *Ekonomichnyi chasopys-XXI*, vol. 1—2, pp. 60—63.

3. Podolianchuk, O.A. and Zakharchuk, I.S. (2013), "Initial audit document: fact of business transaction or evidence?", *Ekonomichni nauky. Serie: Oblik i finansy*, vol. 10 (4), pp. 135—140.

4. Multanovskaia, T.V. and Horiaeva, M.S. (2012), "Using the assurances of the client's managerial staff as audit evidence to improve the quality of the audit", *Biznes Inform*, vol. 12, pp. 245—248.

5. Hrytsak, I.I. and Chubai, V.M. (2013), "Audit evidence: requirements, procedures for obtaining and evaluation process", *Scientific Bulletin of NLTU of Ukraine*, vol. 14, pp. 173—183.

6. Proskurina, N.M. (2012), "Development of audit procedures: theory and methodology", Ph.D. Thesis, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine.

7. Redko, O.Iu. and Redko, K.O. (2011), "Audit procedures as a basis for professional practice", *Accounting and Auditing*, vol. 6, pp. 45—50.

8. Surnina, K.S. (2012), "Obtaining audit evidence by applying analytical procedures", *Problemy i perspektyvy rozvytku pidpryemnytstva*, vol. 2, pp. 30—34.

9. Yuriev, O.V. (2013), "Evidence in auditing the effectiveness of operating activities of trading enterprises", *Ekonomichni nauky. Serie: Oblik i finansy*, [Online], vol. 10 (1), available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(1\)_72](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(1)_72) (Accessed 12 April 2020).

10. Audit Chamber of Ukraine (2016), "International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, Edition 2016—2017", available at: <https://www.apu-net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017> (Accessed 12 April 2020).

11. Tomchuk, O.V. and Fabiianska, V.Iu. (2018), "Concept of materiality in accounting and auditing practice", *Ekonomika Finansy Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 6, pp. 72—86.

Стаття надійшла до редакції 14. 04. 2020 р.