

ронний ресурс]. – Режим доступу : http://spilka-audit.org.ua/images/pdf/Direktiva%202006_43_EU.pdf. 3. *Директива 2014/56/ЄС* Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://spilka-audit.org.ua/images/pdf/Direktiva%202014-56-EU.pdf>. 4. *Регламент (ЄС) № 537/2014* Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.audit.gov.az/uploads>.

УДК 657.6-047.44

К.В. Гнедіна, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ: СУТНІСТЬ ТА ОЦІНЮВАННЯ

Те, що прийняте без доказів, може бути відкинута без доказів
Евклід

Ключові слова: аудит, аудиторські докази, достатність аудиторських доказів, прийнятність аудиторських доказів, доречність, достовірність, Міжнародні стандарти аудиту.

Постановка проблеми. Для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня та забезпечення високої якості аудиторських послуг аудиторю при формуванні та висловленні думки стосовно достовірності інформації, що міститься у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, слід спиратися на певні докази. Зібрані аудиторські докази підтверджують або спростовують твердження управлінського персоналу та виступають інформаційною базою для обґрунтування професійного судження аудитора. При цьому інформація, яку можна використовувати як доказ, повинна відповідати певним вимогам. Дослідженню сутності аудиторських доказів, висвітленню процедур їх отримання та процесу оцінювання присвячені наукові праці широкого кола вчених, серед яких: М.Т. Білуха [1], М.Д. Корінько [2], О.А. Петрик [5], Н.М. Проскуріна [6], В.В. Рядська [7]. Водночас питання оцінювання аудиторських доказів потребує подальших досліджень.

Метою цього дослідження є розкриття сутності поняття «аудиторські докази», висвітлення вимог до них та особливостей оцінювання.

Викладення основного матеріалу дослідження. У Філософській енциклопедії поняття доказ трактується як міркування, що встановлює істинність будь-якого твердження через наведення інших тверджень, істинність яких уже встановлена [9]. Трактуювання категорії «аудиторські докази» наведено у МСА 500 «Аудиторські докази» (далі – МСА 500) та у наукових працях багатьох дослідників (табл.).

Таблиця

*Огляд трактувань економічної категорії «аудиторські докази»**

Визначення сутності поняття «аудиторські докази»	Автори, джерело
Інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка	МСА 500 «Аудиторські докази» [4]
Професійна інформаційна комунікація, яка класифікується на робочу, пряму, непряму та опосередковану	Білуха М.Т. [1]
Документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої дії чи події господарюючого суб'єкта. Доказ може стати підтвердженням або спростуванням існування тієї або іншої дії чи події	Кузьмінський А., Сопко В., Завгородній В. [3]
Інформація, яка отримана аудитором за допомогою проведення тестів і процедур перевірки на суттєвість з метою вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку (звіту)	Усач Б.Ф. [8]
Документально підтверджена інформація, одержана аудиторами під час виконання процедур аудиту з метою формування аудиторського судження щодо об'єктів аудиторської перевірки, на якому в подальшому ґрунтується незалежна аудиторська думка про достовірність фінансової звітності	Проскуріна Н.М., Штепа О.Ю. [6]
Для досягнення мети аудиту – формування висновку про достовірність фінансової звітності - необхідно зібрати інформацію, на підставі якої аудитор зможе зробити відповідне обґрунтування такого висновку. Сукупність отриманої інформації формує аудиторські докази	Рядська В.В., Петраков Я.В. [7]

*Джерело: *складено автором на основі [1;3;4;6;7;8].*

Відповідно до МСА 500 аудиторські докази – інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка [4, п. 5]. Науковець М.Т. Білуха під аудиторськими доказами розуміє «професійну інформаційну комунікацію, яка класифікується на робочу, пряму, непряму та опосередковану» [1]. Вчена Н.М. Проскуріна звертає увагу на те, що аудиторські докази є «документально підтвердженою інформацією, одержаною аудитором під час виконання процедур аудиту...» та «з метою формування аудиторського судження щодо об'єктів аудиторської перевірки» [6]. Як зазначають учені В.В. Рядська та Я.В. Петраков, сукупність отриманої аудитором інформації, на підставі якої аудитор зможе зробити відповідне обґрунтування висновку про достовірність фінансової звітності, формує аудиторські докази [7]. Узагальнюючи підходи до трактування економічної категорії «аудиторські докази», можна стверджувати, що аудиторські докази є одержаною аудитором інформацією, яку він використовує для прийняття рішення щодо достовірності інформації у фінансовій звітності.

Згідно з МСА 500 до аудиторських доказів належить: інформація, що міститься в облікових записях, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація (рис.) [4, п. 5]. Аудиторськими доказами може бути інформація, що міститься у бухгалтерських проведеннях, первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку, контрактах, калькуляціях, інтегрованому звіті, засновницьких документах, протоколах зборів акціонерів та інших джерелах. Слід зазначити, що відповідно до МСА 500 аудиторським доказом може бути і відсутність інформації [4, Д1]. Так, наприклад, відмова управлінського персоналу надати усні чи письмові пояснення стосовно певної господарської операції чи події, що відбулися може бути використана як доказ при формуванні незалежної думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності.

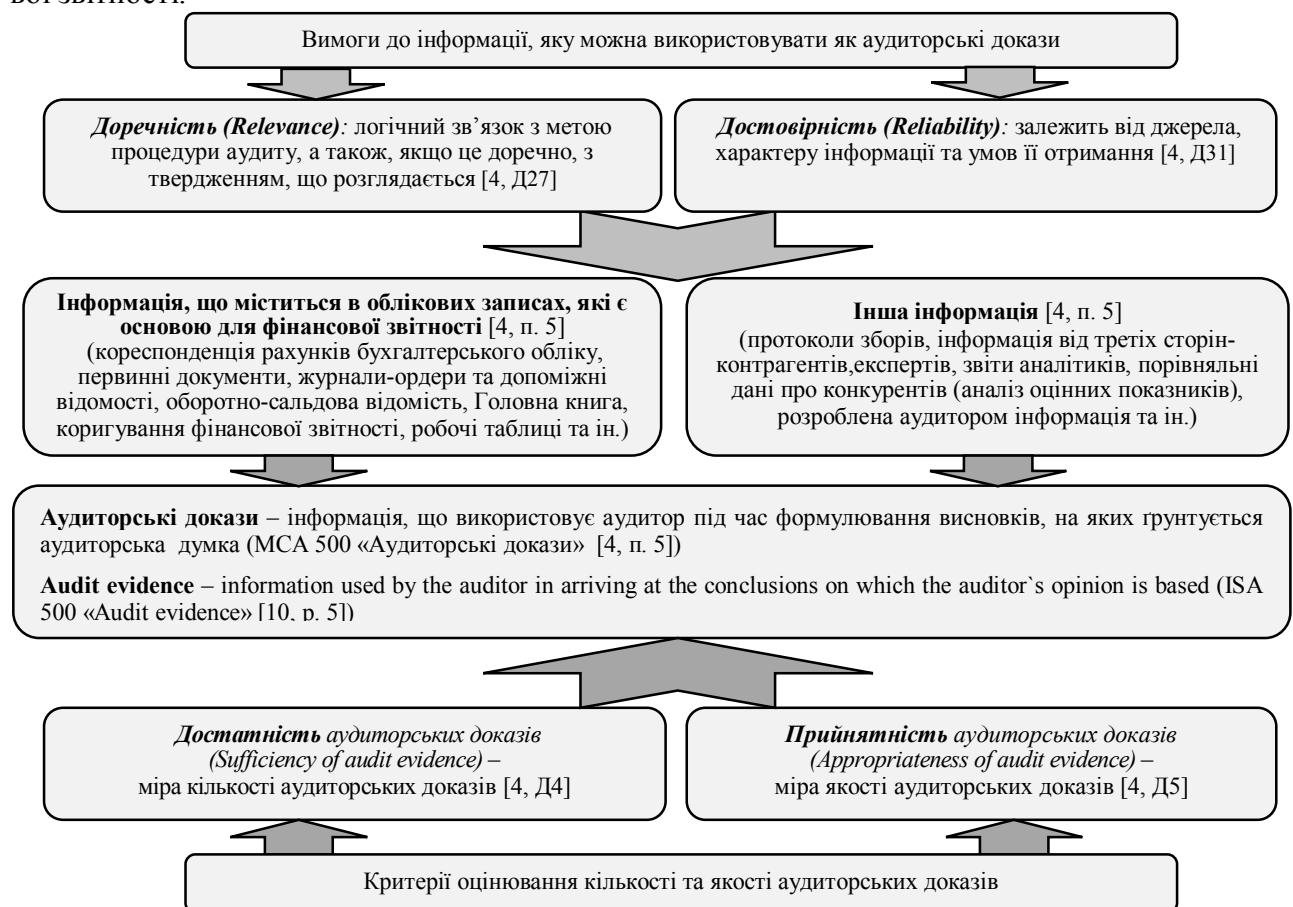


Рис. Сутність аудиторських доказів та основні вимоги до них
Джерело: *складено автором на основі МСА 500 «Аудиторські докази» [4;10].

Інформація, на яку спирається аудитор при формуванні свого професійного судження, повинна бути доречною та достовірною (рис.). Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» доречність являє собою логічний зв'язок з метою процедури аудиту, а також, якщо це

доречно, з твердженням, що розглядається [4, Д27]. Доречність інформації залежить від вибору аудиторських процедур [4, Д28]. Так, певні процедури дозволяють отримати докази, які є доречними щодо одного твердження, але є недоречними щодо іншого твердження. Напрямок тестування також може впливати на доречність [4, Д27].

На достовірність інформації впливає джерело її отримання (інформація може бути отримана у межах підприємства або за його межами, а також – одержана безпосередньо аудитором завдяки проведенню певних процедур), характер отриманої інформації (інформація може існувати у документальній формі: на паперових, електронних носіях та у формі усних пояснень) та умов отримання інформації (існування певних обставин, що можуть впливати на достовірність). Зокрема, відповідно до МСА 500 до таких умов належать заходи внутрішнього контролю за підготовкою і зберіганням інформації [4, Д31]. Чим ефективніше функціонує система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється, тим нижчий рівень ризику контролю і тим достовірнішими є докази, отримані у межах цього підприємства. У МСА 500 «Аудиторські докази» [4, Д31] визначені загальні правила щодо оцінювання достовірності аудиторських доказів.

Згідно із МСА 500 до критеріїв оцінювання кількості та якості аудиторських доказів належать відповідно достатність та прийнятність [4], які тісно пов'язані між собою.

Достатність є мірою кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів [4, п. 5, Д4]. Чим вище рівень ризику суттєвого викривлення, тобто чим більша вірогідність наявності суттєвих викривлень у історичній фінансовій звітності суб'єкта господарювання, які виникли до аудиторської перевірки, тим більше доказів необхідно одержати аудитором для обґрунтування свого судження. Чим вища якість доказів, тим менше доказів необхідно для формування висновку щодо достовірності інформації. Водночас велика кількість доказів не компенсує недостатній рівень їх якості. Достатність також залежить і від рівня досвіду аудитора. Достатня кількість доказів для обґрунтування судження аудитора не встановлюється Міжнародними стандартами аудиту. При цьому МСА вимагає від аудитора визначити, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази [4, Д6]. Отже, аудитор самостійно приймає рішення щодо достатньої кількості аудиторських доказів та їх прийнятності.

Прийнятність – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність і достовірність (надійність) у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка [4, п. 5, Д5]. Докази, на які спирається аудитор, повинні бути релевантними, тобто мати відношення до конкретного завдання, а інформація, яка використовується як доказ, – надійною, тобто такою, що не містить викривлень. Як зазначено у МСА 500, надійність залежить від джерела, характеру доказів та обставин їх отримання [4, Д5]. На якість доказів впливає достовірність та доречність отриманої інформації [4, Д26].

Аудитор зіставляє докази, отримані з різних джерел та різні за характером форми існування. У разі виявлення суперечності доказів [4, Д57] або сумнівах щодо достовірності інформації [4, п. 11] аудитор повинен отримати додаткові докази, для чого вносить зміни та доповнення до аудиторських процедур. Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» більший рівень впевненості можуть надати сумісні аудиторські докази [4, Д8], тобто докази із різних джерел та різні за характером, отримані щодо певного твердження у фінансовій звітності, які не суперечать один одному та підтверджують або спростовують певну інформацію, надану управлінським персоналом у фінансовій звітності.

Висновки. Узагальнення результатів дослідження дозволяє сформулювати такі висновки:

1. Аудиторські докази – сукупність інформації, що міститься в облікових записах, а також іншої інформації щодо підприємства-клієнта, одержана аудитором у процесі проведення аудиторської перевірки, яка підтверджує або спростовує твердження управлінського персоналу, за рахунок чого забезпечується обґрунтованість аудиторської думки щодо достовірності фінансової звітності підприємства.

2. До аудиторських доказів відповідно по положень МСА 500 «Аудиторські докази» належить інформація, одержана аудитором завдяки проведенню аудиторських процедур, про-

цедур контролю якості фірми щодо прийняття клієнта та продовження стосунків, інформація із попередніх завдань аудиту, а також інформація, підготовлена експертом від управлінського персоналу [4, Д1, Д26].

3. Оцінювання аудиторських доказів є питанням професійного судження аудитора та відбувається за двома критеріями: кількісним (достатність) та якісним (прийнятність). Інформація, яка використовується аудитором як аудиторські докази, має бути повною, детальною, точною, релевантною, надійною та своєчасною.

Список використаних джерел: 1. Білуха М. Т. Курс аудиту/ М. Т. Білуха. – К. : Вища школа: Знання, 1998. – 573 с. 2. Корінько М. Д. Аудит облікових оцінок: документальне забезпечення формування висновків аудитора / М. Д. Корінько // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 95–96. 3. Кузьмінський А. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу/А. Кузьмінський, В. Сопко, В. Завгородній. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с. 4. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2013 року) [Електронний ресурс]. Частина I // Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf. 5. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с. 6. Проскуріна Н. М. Щодо трактування поняття «аудиторські докази» [Електронний ресурс] /Н. М. Проскуріна, О. Ю. Штепа. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/35_NOBG_2013/Economics/7_152321.doc.htm. 7. Рядська В. В. Аудит : навч. посіб. /В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 416 с. 8. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами /Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с. 9. *Философская энциклопедия* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/348. 10. *ISA 500 «Audit evidence»*. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements (2015 Edition), Volume I/International Federation of Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iaasb.org>.

УДК 657.6(477)

К.В. Черненко, канд. екон. наук, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку
Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна

СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: аудит, капітал, аудитор, діяльність, розвиток, забезпечення.

Однією з причин гальмування розвитку аудиту в Україні є те, що вона впродовж багатьох століть була поневолена іншими державами. Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин цих країн.

Західні землі до закінчення Першої світової війни входили до складу Австро-Угорської імперії, а потім – Польщі. За часів панування Австро-Угорської імперії на Західних землях України у великих містах розвивались мануфактури, виникали нові промислові підприємства. Все це створювало певні умови для розвитку аудиту, оскільки власникам підприємств потрібний був незалежний контроль за використанням і збереженням їх капіталу.

Поневолення Західних земель України панською Польщею дещо сповільнило розвиток аудиту. Польща порівняно з Австро-Угорською імперією у розвитку промисловості була більш відсталою. Контроль за збереженням панських маєтків здійснювали певні наглядачі. Проте їх діяльність мало чим нагадує роботу аудиторів.

Центральні, східні та південні регіони України входили до складу Російської імперії. Розвиток аудиту в цих регіонах був адекватний його розвитку в Росії. Перша згадка про аудиторів у Росії відноситься до початку XVIII ст., де аудиторами називали військових слідчих.

Звання аудитора в Росії було введено Петром I, який у військовому статуті 1716 р. і в «Табелі про ранги» до військових чинів відніс і аудитора. У 1797 р. аудитори були переведені у цивільні чини, а 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі заснована школа, названу пізніше Аудиторським училищем.

За характером посада аудитора поєднувала в собі посади діловода, судового секретаря і прокурора. Після проведення в Росії військово-судової реформи 1867 р. посаду аудитора бу-