

**НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНА КАРТКА**  
**ЛЕКЦІЙНЕ ЗАНЯТТЯ № 7**  
**ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ**

**Дисципліна:** «Основи аудиту».

**Тема заняття:** Поняття аудиторських доказів. Документи, представлені клієнтам для початку аудиторської перевірки. Користувачі аудиторських доказів. Інформація необхідна аудитору для винесення професійного судження.

**Поняття, що підлягають засвоєнню:** аудиторські докази, достатність і відповідність доказів, джерела доказів, зовнішній доказ, внутрішній доказ, методи отримання аудиторських доказів, прямі і непрямі докази, релевантні докази, недоброякісні документи, спостереження, запити, підтвердження, перерахування, твердження керівництва щодо показників фінансової звітності.

**Тип заняття:** формування компетентностей.

**Вид заняття:** лекція проблемна з елементами бесіди.

**Дидактична мета:**

**1.Навчальна:** закріпити раніше вивчений матеріал, сформулювати поняття та уявлення аудиторських доказів, перевірити рівень засвоєння знань.

**2.Розвиваюча:** розвивати логічне мислення та зацікавленість у застосуванні набутих знань.

**3.Виховна:** удосконалювати професійну увагу (зосередженість, активність, стійкість).

**4.Методична:** активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

**Методичні рекомендації:** при вивченні цієї теми увага повинна бути приділена саме джерелам, прийомам та процедурам одержання аудиторських доказів, їхнім видам та вимогам до них.

Необхідно пригадати, що особливістю бухгалтерського обліку є обов'язкове документальне відображення всіх змін у господарських засобах та джерелах їх формування. Тому аудит у якості аудиторських доказів остаточно приймає тільки документальне підтвердження певного факту господарської діяльності. Крім того, абсолютно всі дії аудитора мають бути зафіксовані в його робочих документах.

Необхідно пам'ятати, що аудитори працюють здебільшого з конфіденційною інформацією клієнта, тому дуже важливими є питання порядку використання та збереження документації з аудиту.

**Міжпредметні та міждисциплінарні зв'язки:**

**Забезпечуючі дисципліни:** Економіка, Політична економія, Статистика, Економіка підприємства, Фінанси, Бухгалтерський облік, Гроші та кредит, Інформаційні системи і технології в обліку.

**Забезпечувані дисципліни:** Фінанси підприємства, Облік і звітність в бюджетних установах, Контроль і ревізія, Фінансовий облік, Організація обліку на підприємствах малого бізнесу, Податкова система.

### **Навчально – методичне забезпечення лекції:**

**Засоби навчання:** наочні посібники, роздатковий матеріал до теми, короткий конспект заняття, слайди (чорнило з ручкою на слайді свідчить про те, що це потрібно законспектувати).

### **Завдання заняття:**

**Знати:** сутність аудиторських доказів, їх джерела та класифікацію; які докази є: релевантними, переконливими, достовірними, доречними; фактори, що впливають на достовірність доказів; про можливі підробки в документах; які документи вважають фальсифікованими; методи одержання доказів.

**Вміти:** класифікувати докази в аудиті; характеризувати докази з боку їх релевантності, достовірності, об'єктивності, достатності, своєчасності та об'єднаного ефекту; визначити фактори, що впливають на достовірність доказів; використовувати первинний документ як аудиторський доказ.

### **Література:**

1. Виноградова М.О. Аудит: навч. посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднєєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с. [ст.166-178].

2. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.; К.: «Каравела»; Львів: «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с. [ст.221-238].

3. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664с. [ст.266-271].

4. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: Практикум. – К.: Центр учбової літератури, 2009.- 464 с. [ст.138-143].

## **ХІД ЗАНЯТТЯ:**

### **1. Організаційний момент**

1. Привітання.
2. Перевірка присутніх.
3. Перевірка підготовленості студентів до заняття.

### **2. Актуалізація опорних знань**

*(повторення попередньо вивченого матеріалу)*

*Фронтальне опитування:*

1. Які системи внутрішнього контролю вам відомі?
2. Сформулюйте мету внутрішнього контролю.
3. Як формується середовище внутрішнього контролю?
4. Чи впливає на організацію внутрішнього контролю підпорядкованість підприємств?
5. Наведіть складові системи бухгалтерського обліку як елементу структури внутрішнього контролю.
6. Як впливає форма бухгалтерського обліку на організацію внутрішнього контролю?

### **3. Мотивація навчальної діяльності**

(оголошення теми, мети, завдання заняття)

**Тема:** Поняття аудиторських доказів. Документи, представлені клієнтам для початку аудиторської перевірки. Користувачі аудиторських доказів. Інформація необхідна аудитору для винесення професійного судження.

#### **Дидактична мета:**

**1. Навчальна:** закріпити раніше вивчений матеріал, сформулювати поняття та уявлення аудиторських доказів, перевірити рівень засвоєння знань.

**2. Методична:** активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

#### **Завдання заняття:**

**Знати:** сутність аудиторських доказів, їх джерела та класифікацію; які докази є: релевантними, переконливими, достовірними, доречними; фактори, що впливають на достовірність доказів; про можливі підробки в документах; які документи вважають фальсифікованими; методи одержання доказів.

**Вміти:** класифікувати докази в аудиті; характеризувати докази з боку їх релевантності, достовірності, об'єктивності, достатності, своєчасності та об'єднаного ефекту; визначити фактори, що впливають на достовірність доказів; використовувати первинний документ як аудиторський доказ.

### **4. Сприйняття і засвоєння нових знань**

*Переходимо до вивчення нової теми, щоб вивчити і засвоїти тему, ми розглянемо матеріал за таким планом заняття.*

#### **ПЛАН ЛЕКЦІЇ:**

1. Поняття аудиторських доказів.
2. Документи, представлені клієнтам для початку аудиторської перевірки.
3. Користувачі аудиторських доказів.
4. Інформація необхідна аудитору для винесення професійного судження.

#### *Нормативні документи:*

1. МСА 500 «Аудиторські докази»
2. МСА 230 «Аудиторська документація»
3. ННА 14 «Аудиторські докази»
4. ННА 25 «Залучення експертів»

**1. Поняття аудиторських доказів.** Після прийняття зобов'язань з виконання аудиторської перевірки аудитор повинен провести певні аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів. Аудитору, під час перевірки, необхідно отримати достатні та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати не модифіковану чи модифіковану думку аудитора.

Світовий досвід отримання аудиторських доказів узагальнено в розділі МСА 500-599, який так і називається – «Аудиторські докази». *Аудиторські докази* - це інформація, одержана аудитором для вироблення думок, на підставі яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту.

Метою МСА 500 є встановлення стандартних положень і надання рекомендацій стосовно:

- того з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності;

- відповідальності аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятих аудиторських доказів;

- можливості сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

При цьому не передбачається, що аудитори розглядатимуть усю інформацію, яка може існувати.

Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють:

- аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних під час аудиту;

- аудиторські докази, отримані з інших джерел, таких як попередні аудиторські перевірки та процедури контролю якості на фірмі.

Класифікація аудиторських доказів за наступними критеріями:

1. За джерелом отримання:

- *зовнішні* – це інформація, отримана від третіх осіб у письмовій формі;

- *внутрішні* – це інформація, отримана від суб'єкта господарювання в усній чи письмовій формі;

- *змішані*.

2. За формою надання:

- *візуальні* – отримуються шляхом спостереження (наприклад, за використанням робочого часу на суб'єкті господарювання) при умові їх документального оформлення;

- *документальні* – підтверджуються даними первинних документів, облікових реєстрів та звітності суб'єкта господарювання;

- *усні* – можуть бути прийнятими тільки тоді, коли, наприклад, посадова особа сама дає інформацію про окремі порушення законодавчої та нормативної бази.

3. За відношенням до об'єкту перевірки:

- *прямі* – належать безпосередньо до питання, яке перевіряється;

- *непрямі* – це інформація, яка не має безпосереднього відношення до питань, які перевіряються. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю є непрямим доказом відсутності суттєвих помилок у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

*Джерелами* аудиторських доказів можуть бути:

- звітність: фінансова, податкова, статистична;

- Оборотна відомість за синтетичними рахунками та Головна книга;

- облікові реєстри синтетичного й аналітичного обліку;

- первинні документи та звіти матеріально відповідальних осіб;

- матеріальні активи;

- бізнес-плани, кошториси, калькуляції, розпорядчі документи;

- матеріали ревізій і перевірок, проведених різними органами;

- матеріали внутрішнього контролю;

- письмові та усні заяви працівників підприємства і третіх осіб відносно змісту досліджуваних об'єктів.

*Надійність* аудиторських доказів залежить від:

- джерела їх отримання (внутрішнього чи зовнішнього);

- форми їх надання (візуальної, документальної чи усної).

Аудиторські докази мають відповідати *критеріям* достатності (кількості) та прийнятності (якості).

На *кількість* необхідних аудиторських доказів впливає:

- *ризик викривлення* (чим вищий ризик, тим більше аудиторських доказів може знадобитися);

- *якість* таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів).

Це означає, що достатність та відповідність аудиторських доказів є взаємозалежними. Однак слід пам'ятати, що отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхню низьку якість.

*Достатність аудиторських доказів* – це критерій оцінки кількості аудиторських доказів.

*Достатність є виміром кількості аудиторських доказів, відповідність є виміром їх якості та надійності, а також адекватна конкретному твердженню. Як правило, аудитор вважає за необхідне опиратися на аудиторські докази, що мають не тільки достатній, а й переконливий характер, і часто знаходить їх у різних джерелах для підтвердження одного й того самого твердження.*

Відповідність аудиторських доказів – це критерій оцінки їх якості. Відповідність аудиторських доказів по іншому ще може називатись – «доречність» або «релевантність».

*Релевантні докази* – це докази, які мають цінність для вирішення поставленої проблеми.

Крім означених двох критеріїв, аудиторські докази повинні відповідати і наступним вимогам:

- необхідність;
- обґрунтованість;
- повнота;
- правильність тощо.

*Висновок:* Аудиторські докази, отримані від зовнішніх джерел, є більш надійними за докази отримані із внутрішніх джерел. Аудиторські докази, зібрані безпосередньо аудитором, більш надійні, ніж докази, отримані від персоналу суб'єкта господарювання, що перевіряється. Аудиторські докази є більш надійними, якщо вони отримані від різних джерел, мають різний зміст, але не суперечать один одному. Аудиторські докази у формі документів та письмових заяв більш надійні, ніж заяви, надані в усній формі. Слід чітко засвоїти, що випадково почуті відомості не можуть бути аудиторським доказом без підтвердження документами або фактами господарської діяльності!

**2. Документи, представлені клієнтам для початку аудиторської перевірки.**

**3. Користувачі аудиторських доказів.** Для здійснення аудиту (аудиторської перевірки) аудиторська фірма (приватний підприємець (ПП) – аудитор) повинна отримати від замовника (клієнта) письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (Листа-пропозиції). Остаточна визначена форма цього документу не існує, тому він може бути як достатньо загальним, так і більш детальним.

Однак у Листі-замовленні обов'язково мають бути відображені: мета аудиту (аудиторської перевірки) масштаб (період) перевірки; форма надання звіту за перевіркою; місце та терміни проведення аудиту; умови оплати за виконані роботи (надані послуги); участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Аудиторська фірма (ПП-аудитор) вивчає Лист-замовлення, узгоджує умови завдання з аудиту з управлінським персоналом клієнта чи за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями та у випадку згоди направляє клієнту Лист-зобов'язання (Лист-згоду).

До написання листа-зобов'язання та укладення договору на аудиторську перевірку аудитори здійснюють попереднє планування аудиту, який на практиці часто називають попередньою експертизою стану справ клієнта.

Після укладання договору на аудиторську перевірку і перед початком її проведення великі аудиторські компанії, що використовують «конвеєрний підхід» до аудиторської перевірки, передає клієнту перелік документів (їх копій), які в обов'язковому порядку повинні бути представлені аудиторам. Цей перелік може бути різним, але, як правило, включає наступні основні групи документів:

#### 1. Загальна інформація:

- Копія бухгалтерської звітності за звітний рік;
- Головна книга за станом на 31 грудня;
- копії всіх договорів про видачу позик;
- копії всіх протоколів зборів правління компанії;
- список всіх юридичних консультантів та їх гонорарів з описом видів виконаних робіт (складається окремо для кожного консультанта);
- копії всіх найважливіших і великих договорів з зазначенням умов і строків їх виконання;
- копії статутних документів компанії (статут), а також документи про реєстрацію компанії в підсумкових органах і ліцензії;
- копія наказу про облікову політику.

#### 2. Фінансові результати:

- Щомісячні дані про виручку від реалізації продукції (робіт, послуг), про виручку від іншої реалізації, позареалізаційних результати;
- письмові роз'яснення про суттєві зміни в рух коштів за будь-який місяць;
- щомісячні дані про витратах і витратах на реалізацію продукції (робіт, послуг), іншої реалізації та позареалізаційних результатах;
- письмові роз'яснення в разі істотних змін у рух коштів за окремими місяцями;
- документи, що підтверджують походження інших доходів;
- планові калькуляції собівартості одиниці продукції;
- документи, що підтверджують збитки і фінансові санкції, списання збитків.

#### 3. Нематеріальні активи.

Список всіх нематеріальних активів із зазначенням наступних даних: найменування і опис активів; дата придбання; норма амортизації; первісна вартість.

#### 4. Матеріальні активи.

Список всіх матеріальних активів із зазначенням наступних даних: найменування і опис активів; дата придбання; первісна вартість; норма амортизації.

Необхідно також представити копії сертифікатів володіння усіма довгостроковими фінансовими вкладеннями.

5. Малоцінні та швидкозношувані предмети.

Список всіх МШП на 31 грудня із зазначенням наступних дані: найменування і опис активів; дата придбання; первісна вартість; накопичений знос.

6. Витрати майбутніх періодів.

Докладний список всіх витрат майбутніх періодів, загальні суми яких відповідають вказаним у балансі станом на 31 грудня, з зазначенням таких відомостей: найменування та опис витрат майбутніх періодів; дата платежу; сума платежу.

7. Товарно-матеріальні запаси.

Список всіх товарно-матеріальних запасів, загальні суми яких відповідають вказаним у балансі станом на 31 грудня, з зазначенням таких відомостей: найменування і опис активів; продажна ціна; собівартість.

8. Дебіторська заборгованість.

Список всіх дебіторських заборгованостей на 31 грудня, загальні суми яких відповідають вказаним у балансі, із зазначенням таких дані: назва клієнта; сума дебіторської заборгованості; оцінка суми, яку компанія може не отримати; перерахунок дебіторської заборгованості з наступним категоріями: поточна, один місяць, від одного до двох місяців, більше шести місяців.

9. Грошові кошти в банку та готівкові кошти:

- копії банківських виписок за всіма залишками на рахунках на 31 грудня;
- банківські документи, що підтверджують кошти в дорозі на 31 грудня, включаючи іноземну валюту.

10. Податки.

Схеми всіх видів податків (включаючи ПДВ, соціальне страхування, податок на прибуток) необхідно показати наростаючим підсумком:

- початок: залишок на 31 грудня (повинен відповідати зазначеному в баланс на 31 грудня);

- плюс: нараховані податки за рік (необхідно представити роз'яснення розрахунку податків);

- мінус: платежі податків (необхідно подати копії перекладів коштів або підтвердження їх одержання з податкових органів);

- разом: залишок на 31 грудня (повинен відповідати зазначеному в баланс на 31 грудня).

11. Наміри і непередбачені витрати.

Огляд всіх намірів і непередбачених витрат (витрати на юридичні послуги, наміри щодо придбання активів, відкриття кредитних ліній та акредитивів).

12. Акціонерний капітал (статутний капітал) і резерви.

Підтверджуючі документи щодо збільшення і використання всіх фондів і резервів.

13. Прибуток і використання прибутку.

**Висновок:** Для здійснення аудиту (аудиторської перевірки) аудиторська фірма (приватний підприємець (ПП) – аудитор) повинна отримати від замовника (клієнта) письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (Листа-пропозиції).

Однак у Листі-замовленні обов'язково мають бути відображені: мета аудиту (аудиторської перевірки) масштаб (період) перевірки; форма надання звіту за перевіркою; місце та терміни проведення аудиту; умови оплати за виконані роботи (надані послуги); участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Аудиторська фірма (ПП-аудитор) вивчає Лист-замовлення, узгоджує умови завдання з аудиту з управлінським персоналом клієнта чи за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями та у випадку згоди направляє клієнту Лист-зобов'язання (Лист-згоду).

До написання листа-зобов'язання та укладення договору на аудиторську перевірку аудитори здійснюють попереднє планування аудиту, який на практиці часто називають попередньою експертизою стану справ клієнта.

Після укладання договору на аудиторську перевірку і перед початком її проведення великі аудиторські компанії, що використовують «конвеєрний підхід» до аудиторської перевірки, передає клієнту перелік документів (їх копій), які в обов'язковому порядку повинні бути представлені аудиторам. Цей перелік може бути різним.

#### **4. Інформація необхідна аудитору для винесення професійного судження.**

*Аудиторські процедури* є певними діями, які аудиторам необхідно обрати у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансових звітів, а також розробити та виконати ці дії (тобто – процедури) у відповідності до оцінених ризиків на рівні тверджень. Загальні дії, а також характер, час та обсяг наступних аудиторських процедур – це питання професійного судження аудитора.

У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та достовірність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази. У разі використання інформації, наданої суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи є ця інформація достатньо достовірною та прийнятною для досягнення мети аудиту.

Аудиторські процедури або їхні поєднання здійснюються залежно від ситуації, в якій аудитор їх застосовує. Аудиторські процедури поділяються на:

- процедури оцінки ризику;
- подальші аудиторські процедури: тести заходів внутрішнього контролю, якщо це вимагається МСА або якщо аудитор вирішив провести їх;
- процедури по суті включно з детальними тестами та аналітичними процедурами по суті.

Тести заходів внутрішнього контролю загалом поділяються на дві групи:

- незалежні тести;
- тести на відповідність.

Окремо необхідно зупинитись на тестах на відповідність, які використовуються як перед проведенням аудиту, так і в процесі самої перевірки. Їх застосування дасть можливість виявити ті об'єкти аудиту чи окремі операції, яким необхідно приділити більше часу та за якими провести перевірку більш ретельно.



Аудитор повинен проводити тести на відповідність, як правило не повідомляючи про це особу, яка підлягає тестуванню. Запитання повинні бути поставлені таким чином, щоб особа змогла відповідати на них не замислюючись. Якщо особі, яка підлягає контролю, давати час на обмірковування відповіді або на її підготовку, то вона не завжди дасть ту відповідь, яка відображає реальний стан окремих операцій чи розрахунків.

Всі отримані результати аудитор повинен зафіксувати у робочих документах, попередньо відмітивши відповіді у заготовлених тестах.

Для здійснення *процедур по суті* аудитор використовує один чи кілька типів аудиторських процедур, наведених у МСА 500, - всього їх сім. А саме: перевірка; спостереження; зовнішнє підтвердження; повторне обчислення; повторне виконання; аналітичні процедури; запити.

*Перевірка* складається з вивчення записів, документів або матеріальних активів.

*Спостереження* полягає у стеженні за процесом або процедурою, яка виконується іншими особами, наприклад, за підрахунком товарно-матеріальних запасів працівниками компанії або за виконанням процедур контролю, але не з точки зору аудиту.

*Запит* – це звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різними: від офіційних письмових запитів, адресованих третім сторонам, до неофіційних усних запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази.

*Підтвердження* складається з відповіді на запит щодо інформації, яка міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор зазвичай шукає безпосереднього підтвердження дебіторської заборгованості через контакт із дебіторами.

*Обчислення* полягає у перевірці арифметичної точності показників первинних документів та реєстрів обліку або у самостійному проведенні підрахунків.

Для здійснення аудиторської вибірки необхідно, щоб перелік відібраних певним чином елементів сукупності, що перевіряється, дозволив здійснити висновок щодо всієї сукупності (генеральної сукупності).

Аудиторська вибірка буває двох *типів*:

- статистична, яка використовує *методи*: поворотна вибірка; безповоротна вибірка; механічна вибірка; серійна вибірка;

- нестатистична (довільна), яка використовує *методи*: блочний відбір; хаотичний відбір; оціночний метод.

Вибірка повинна бути доречною та повною.

Одержавши докази процедурами перевірки на суттєвість, аудитор повинен комплексно оцінити їх достатність та відповідність разом із даними, одержаними в результаті тестів систем контролю, для обґрунтування тверджень фінансової звітності.

*Твердження фінансової звітності* - це твердження керівництва, висловлені усно чи втілені у фінансовій звітності. Вони можуть бути поділені на такі категорії:

- наявність: актив чи пасив є на конкретну дату;

- права й обов'язки: актив чи пасив відображає стан підприємства на певну дату;
- факт події: здійснена операція чи подія, пов'язана з підприємством у конкретний період;
- повнота: немає не відображених в обліку активів, пасивів, операцій чи подій або інших нерозкритих позицій;
- оцінка: оцінка активів і пасивів зроблена правильно, і вони відображені в усіх статтях в обліку за правильною вартістю;
- вимір: операція чи інша подія в повному обсязі відображена в обліку, а надходження й видатки відображені у відповідному періоді;
- представлення і розкриття: позиція фінансової звітності розкрита, класифікована й описана за правилами її підготовки.

Аудиторські докази переконливіші, якщо докази, отримані з різних джерел, узгоджуються і є різними за характером. За таких обставин аудитор отримав би вищий сукупний рівень упевненості порівняно з отриманим від аудиторських доказів при окремому розгляді. І навпаки, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури потрібні для усунення такої невідповідності.

Якщо є сумніви щодо суттєвого твердження у фінансовому звіті, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази для усунення такого сумніву. Якщо їх неможливо одержати, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки.

Формулюючи аудиторський висновок, аудитор звичайно не здійснює суцільну перевірку всієї інформації, оскільки висновків щодо залишків на рахунку, класу операцій чи контролю можна досягти шляхом судження чи статистичної вибірки.

На судження, для підтвердження якого є достатні та відповідні аудиторські докази, впливають такі факти:

- аудиторська оцінка виду та ступеня властивого ризику на рівні фінансового звіту й на рівні залишків на рахунках або класів операцій: системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також оцінка ризику контролю;
- суттєвість статті, що перевіряється;
- досвід, набутий під час попередніх аудиторських перевірок;
- результати аудиторських процедур (серед них імовірне шахрайство або помилка);
- джерело та достовірність наявної інформації.

Одержуючи аудиторські докази проведенням тестів контролю, аудитор повинен розглянути достатність і відповідність аудиторських доказів для підтвердження встановленого рівня ризику контролю.

Функціями систем обліку та внутрішнього контролю, щодо яких аудитор одержує аудиторські докази, є:

- *структура*: системи обліку та внутрішнього контролю розроблені так, щоб запобігати суттєвим викривленням або виявляти і виправляти їх;
- *функціонування*: системи ефективно функціонували (не функціонували) протягом певного періоду.

Аудит, здійснений аудиторською фірмою або приватним підприємцем-

аудитором, має супроводжуватись обов'язковим документуванням, тобто відображенням отриманої інформації в робочій документації з аудиту. Крім того, всі ті дії, які здійснює аудитор у процесі аудиторської перевірки, в тому числі й для отримання аудиторських доказів, він має обов'язково вносити до своїх робочих документів.

Основним чинником, пов'язаним з вимогами, визначеннями та застосуванням робочої документації аудитора, на сьогодні є МСА 230 «Аудиторська документація». МСА 230 розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності. У додатку до цього стандарту наведено перелік інших МСА, що містять конкретні вимоги до документації та рекомендації.

До аудиторської документації, яка відповідає вимогам МСА 230 та конкретним вимогам інших доречних МСА відносять (п. 2):

а) докази наявності основи аудитора для висновку про досягнення загальних цілей аудитора;

б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосованих законодавчих і нормативних вимог.

Аудиторська документація, згідно з п. 3 МСА 230, потрібна ще для багатьох додаткових цілей, включаючи такі:

- допомагати аудиторській групі із завдання планувати та виконувати аудит;  
- допомагати членам аудиторської групи із завдання, відповідальним за нагляд, з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду відповідно до МСА 220;

- давати змогу аудиторській групі із завдання звітувати про свою роботу;  
- зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів;

- надавати можливість проводити огляди та перевірки контролю якості відповідно до МСКЯ 1 або національних вимог, які принаймні є такими самими суворими;

- уможливити проведення зовнішніх перевірок відповідно до застосованих законодавчих, нормативних або інших вимог.

Метою аудитора відповідно до п. 5 МСА 230 є підготовка документації, яка надає:

а) достатній і відповідний запис основи для аудиторського звіту;

б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосованих законодавчих та нормативних вимог.

Термін «документація з аудиту» є синонімом до терміна «робочі документи аудитора».

Функціями робочих документів (РД) аудитора є:

- обґрунтування надання певного виду аудиторського звіту (висновку) та свідчення відповідності аудиторських процедур, що здійснені під час перевірки, прийнятим стандартам;

- полегшення процесу управління, нагляду та контролю якості аудита;

- сприяння розробці методологічного підходу до процесу аудиту;

- допомога аудитору в його роботі.

Необхідність створення та використання РД полягає у захисті аудитора від обвинувачень у необґрунтованості його *професійного судження* (думки) або у невідповідності виконаних норм аудиторських процедур стандартам. Аудитор фіксує отримані у процесі аудиту свідчення, які мають доказову силу для підтвердження обраного аудитором висновку. Крім того, РД відображають доказовість відповідності здійснених процедур вимогам МСА.

Аудиторська документація згідно із п. Д3 МСА 230 «Аудиторська документація» може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації.

Приклади аудиторської документації охоплюють:

- програми (розширені плани) аудиту;
- результати аналітичних процедур;
- меморандуми з конкретних питань;
- резюме важливих питань;
- листи-підтвердження та листи-пропозиції;
- контрольні переліки;
- листування (включаючи електронною поштою) стосовно значущих питань.

Аудитор може включати витяги чи копії записів суб'єкта господарювання (наприклад, значущі та конкретні контракти і угоди як складову аудиторської документації). Проте аудиторська документація не замінює облікових записів суб'єкта господарювання.

Вигляд поточної робочої документації може бути різним як на паперових, так і на електронних носіях: графік, план, програма, таблиця, тести, договір, опитувальні листи до управлінського персоналу, первинні та зведені бухгалтерські документи, реєстри, звітність тощо.

Необхідно зауважити, що аудитор може використовувати тільки копії (ксерокопії) бухгалтерської та іншої документації клієнта, вилучати оригінали він не має права.

Підсумкова робоча документація складається з:

- розширеного звіту аудитора;
- листа інформування найвищого управлінського персоналу (у окремих випадках);
- звіту незалежного аудитора відповідно до вимог МСА (аудиторського висновку);
- рекомендацій клієнту. За термінами зберігання.

Поточна (термінова) робоча документація повинна зберігатися не менше 3-х років з моменту закінчення аудиту, що обумовлено терміном позовної давності в Україні. Однак п. Д23 МСА 230 «Аудиторська документація» визначають інший мінімальний термін зберігання документації із завдання з аудиту — не менше 5 років від дати аудиторського звіту, тому для зведення непорозумінь до мінімуму бажано додержуватись саме останнього терміну.

Постійного зберігання — документи, що мають зберігатися упродовж періоду, який аудиторська фірма вважає необхідним. Це документи, які можуть стати в

нагоді у майбутньому: копії аудиторських звітів та висновків, загальних, установчих документів та бухгалтерської звітності підприємств, що перевірялися. Цей термін може бути у межах від 5 до 25-ти (чи інший строк) років.

**Висновок:** Аналітичні процедури полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, зокрема підсумковому дослідженні відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, або відхиляються від очікуваних показників.

**Загальний висновок:** Після прийняття зобов'язань з виконання аудиторської перевірки аудитор повинен провести певні аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів. Аудитору, під час перевірки, необхідно отримати достатні та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати не модифіковану чи модифіковану думку аудитора.

**Аудиторські докази** - це інформація, одержана аудитором для вироблення думок, на підставі яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту.

Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють:

- аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних під час аудиту;

- аудиторські докази, отримані з інших джерел, таких як попередні аудиторські перевірки та процедури контролю якості на фірмі.

Класифікація аудиторських доказів за наступними критеріями:

1. За джерелом отримання: *зовнішні; внутрішні; змішані.*

2. За формою надання: *візуальні; документальні; усні.*

3. За відношенням до об'єкту перевірки: *прямі; непрямі.*

## 5. Закріплення нових знань

### Завдання 1

1. Визначити, чи правильні наведені в табл. 7.1 твердження.

Умова завдання

Таблиця 7.1

Твердження щодо аудиторських доказів

№	Твердження	Так	Ні
1	Чим більше зібрано доказів, тим менш достовірний висновок		
2	Якість доказів залежить від їхньої кількості		
3	Усні докази – надійне джерело інформації		
4	Якщо ризик контролю високий, треба зібрати більше доказів		
5	Докази несуттєво впливають на аудиторське судження		
6	Повнота і цінність аудиторських доказів залежить від уміння застосовувати відповідні способи у процедурах аудиту		
7	Відомі такі види доказів: документальні, фізичні, хімічні, письмові, усні, математичні, ревізійні.		

Студенти обговорюють помилки з викладачем.

## **6. Підсумки заняття**

Закріпивши знання з нової теми, ми повинні в кінці заняття продовжити відповідь: Я знаю...., Я вмію...., Я нового дізнався...., Я попрацюю над....

Робимо підсумок сьогоднішнього заняття. Оголошення оцінок.

## **7. Домашнє завдання**

*Вивчити і опрацювати новий матеріал.*

*Законспектувати СРС:* Організація вибірки для одержання аудиторських доказів. Внутрішні і зовнішні докази. Джерела аудиторських доказів.

*Законспектувати СРС:* Визначення достатності аудиторських доказів. Цінність доказів. Співвідношення між витратами й аудиторськими доказами. Вибір методів одержання доказів.

*Література:*

1. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008.- 416 с. [ст.136-176].

Укладач: викладач, спеціаліст II категорії  
Минич Ю.В.