

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

На тему «ОРГАНІЗАЦІЯ ЗБОРУ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ЯК
СКЛАДОВА АУДИТУ»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПм-81а
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Федяй Аліна Юріївна

Керівник: д.е.н., доцент Винниченко Н.В.

Суми -2019 рік

РЕФЕРАТ
кваліфікаційної магістерської роботи на тему
«ОРГАНІЗАЦІЯ ЗБОРУ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ЯК
СКЛАДОВА АУДИТУ»
студента Федяй Аліни Юріївни

Актуальність теми полягає в тому, що аудиторські докази є базою для формування та підтвердження аудиторської думки. На основі зібраних аудиторських доказів аудитор визначає та надає рекомендації для забезпечення ефективної діяльності суб'єкта господарювання. Під час проведення аудиту на етапі збору, оцінки доказів існують проблематичні аспекти. Вирішення таких проблем сприяє як і підвищенню достовірності та прозорості самого аудиту, так і для аудитора зумовлює полегшення його праці та виконання, поставлених завдань у ході аудиту.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає у вивченні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо організації збору аудиторських доказів та удосконалення процесу їх оцінки та зв'язку з аудиторським ризиком.

Об'єктом дослідження є процес організації збору аудиторських доказів на ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації збору аудиторських доказів.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: діалектичний, аналіз, класифікація даних з метою їх систематизації, індукції та дедукції, системний підхід, спостереження.

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є Міжнародні стандарти аудиту, спеціалізовані періодичні видання у сфері аудиту, звітність PwC, звіт про прозорість ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)», політика PwC Audit.

Основний науковий результат роботи полягає у такому: дослідженні поняття «аудиторські докази», джерел їх отримання, систематизації процедур, які використовуються для збору аудиторських доказів, дослідженні зв'язку між кількістю аудиторських доказів та аудиторськими ризиками та запропонуванню моделі для визначення необхідної кількості доказів за наявних ризиків та моделі оцінки достатності аудиторських доказів.

Одержані результати можуть бути використаним під час проведення аудиту суб'єктів господарювання.

Ключові слова: аудиторські докази, достатність аудиторських доказів, характеристики аудиторських доказів, оцінка аудиторських доказів, джерела отримання аудиторських доказів, класифікація аудиторських доказів, перевірки, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунок, аналітичні процедури.

Зміст кваліфікаційної магістерської роботи викладено на 64 сторінках, зокрема список використаних джерел із 46 найменувань, розміщений на 4 сторінках. Робота містить 12 таблиць, 7 рисунків, а також 7 додатків, розміщених на 10 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2019 рік.

Рік захисту роботи – 2019 рік.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ	7
1.1 Аудиторські докази: сутність, критерії оцінки та достатності	7
1.2 Джерела отримання та класифікація аудиторських доказів	13
1.3 Процедури одержання аудиторських доказів	17
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗБОРУ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ.....	22
2.1 Організаційно-економічна характеристика компанії	22
2.2 Організація отримання аудиторських доказів на ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)»	26
2.3 Збір та аналіз аудиторських доказів в процесі аудиту	29
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗБОРУ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ.....	35
3.1 Шляхи удосконалення організаційних аспектів формування та використання аудиторських доказів.....	35
3.2 Удосконалення методики оцінки аудиторських доказів.....	39
ВИСНОВКИ	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	48

ВСТУП

З розвитком економічних відносин у державі дедалі важливіше місце займає підтвердження достовірності фінансової інформації підприємств, які відповідно до законодавством мають публікувати фінансову звітність, яка підтверджується аудиторським звітом. Також число підприємств, які за власним бажанням звертаються до аудиторських фірм для оцінки достовірності показників їхньої звітності, щоб акціонери могли оцінити реальний фінансовий стан, залучити додаткові інвестиції, запобігти викривленням облікової інформації, чи для уникнення порушень податкового, трудового чи інших нормативних актів законодавства. Документом, який підтверджує достовірність фінансових показників діяльності підприємства, є аудиторський звіт, складений на підставі зібраних аудиторських доказів за результатами проведеного аудиту.

Важливим етапом в процесі проведення аудиту є збір необхідних та достатніх доказів, що дозволять сформувавши достовірну аудиторську думку. На основі зібраних аудиторських доказів аудитор визначає надає рекомендації для забезпечення ефективної діяльності суб'єкта господарювання. Отже, тема щодо збору аудиторських доказів є актуальною, оскільки аудиторські докази є базою для формування та підтвердження аудиторської думки.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає у вивченні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо організації збору аудиторських доказів та удосконалення процесу їх оцінки та зв'язку з аудиторським ризиком.

Об'єктом дослідження є процес організації збору аудиторських доказів на ТОВ АФ «ПрайсвогтерхаусКуперс (Аудит)».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації збору аудиторських доказів.

Завдання даної роботи:

- дослідити та узагальнити сутність поняття «аудиторські докази»;

- з'ясувати джерела отримання аудиторських доказів;
- систематизувати процедури, які використовуються для збору аудиторських доказів;
- дослідити організаційно-економічну характеристику аудиторської компанії
- вивчити практичні аспекти організації збору аудиторських доказів;
- дослідити зв'язок між кількістю аудиторських доказів та аудиторськими ризиками та запропонувати модель для визначення необхідної кількості доказів за наявних ризиків;
- запропонувати модель оцінки достатності аудиторських доказів.

При написанні кваліфікаційної магістерської роботи використовувались методи: діалектичний, аналіз, класифікація даних з метою їх систематизації, індукції та дедукції, системний підхід, спостереження.

Інформаційною базою під час написання роботи були Міжнародні стандарти аудиту, спеціалізовані періодичні видання у сфері аудиту, звітність PwC, звіт про прозорість ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» політика PwC Audit.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

1.1 Аудиторські докази: сутність, критерії оцінки та достатності

З кожним роком в Україні роль аудиту постійно зростає, адже його проведення виступає підґрунтям для відображення як достовірності інформації, яку надають підприємства, так і їх безпосереднього розвитку. Поглиблення міжнародної співпраці створює необхідність підвищення якості аудиторських послуг.

Для забезпечення високої якості аудиторських послуг при висловленні думки аудитора щодо достовірності даних, які відображені у фінансовій звітності та одночасно зниження аудиторського ризику до задовільного рівня, аудитор має навести обґрунтовані докази.

Систематизація зібраної інформації, її аналіз та оцінка достатності, отриманих аудиторських доказів, є практичним виконанням завдання з аудиту і підставою для відповідних проміжних висновків, на яких буде базуватися остаточна думка аудитора щодо фінансової звітності. Кількість аудиторських доказів залежить від оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення. Чим вище оцінений аудиторський ризик, тим більше аудитору необхідно отримати аудиторських доказів. І навпаки, чим вища якість, отриманих доказів, тим меншу їх кількість необхідно зібрати аудитору [29].

У економічній літературі є різні підходи до визначання терміну «аудиторські докази» (Додаток Б.1).

На основі даних, отриманих з різних джерел [12, 14, 28, 35, 43], можемо виділити два основних підходи до визначення сутності аудиторських доказів:

– перший підхід – аудиторські докази виступають як основа для формування аудиторського судження. Така інформація може бути надана суб'єктом перевірки, третіми особами чи отримана самим аудитором в

результаті аналізу інформації, проведення тестів та процедур перевірки на суттєвість;

– другий підхід полягає в тому, що аудиторські докази, зібрані під час аудиту є підтвердженням аудиторського звіту, наданого суб'єкту господарювання. Інформація щодо будь-якої дії чи події господарюючого суб'єкта має бути, зібрана аудитором під час перевірки. Сукупність таких даних формують аудиторські докази.

Отже, можемо зробити висновок, що аудиторські докази – це підтверджена інформація, яка отримується аудитором під час проведення перевірки суб'єкта господарювання та є основою для формування та підтвердження аудиторського звіту про достовірність фінансової звітності суб'єкта перевірки. Аудиторські докази виступають базою для формування професійного судження аудитора та є інформацією, на яку посилається аудитор у своєму звіті щодо суб'єкта господарювання.

Для забезпечення високої якості аудиту суб'єкта господарювання, аудитору потрібно керуватися доказами, які були отримані в процесі перевірки підприємства [5].

У положенні МСА 500 «Аудиторські докази» вказано, що достатність аудиторських доказів є їх кількісною оцінкою (мірою), яка залежить від аудиторської оцінки ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та від якості отриманих доказів. Якісною оцінкою, зібраних аудиторських доказів, є прийнятність доказів. Даний критерій характеризує доречність і надійність висновків, які лежать в основі сформованої думки аудитора про достовірність фінансової звітності [16].

Безсумнівним є взаємозв'язок між кількістю аудиторських доказів та аудиторським ризиком, який неодноразово доводиться в економічних фахових виданнях та роботах (табл.1.1). Суть використання такої матриці його полягає у тому, що аудитор спираючись на власний досвід і професійне судження, може визначити, при якому наявному рівні ризику необхідна кількість аудиторських доказів.

Таблиця 1.1. – Матриця взаємозв'язку складових аудиторського ризику та кількості аудиторських доказів [27]

Кількість аудиторських доказів	Властивий ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення
Досить велика	Високий	Високий	Найнижчий
Велика	Високий	Середній	Низький
Середня	Високий	Низький	Середній
Велика	Середній	Високий	Низький
Середня	Середній	Середній	Середній
Мала	Середній	Низький	Високий
Середня	Низький	Високий	Середній
Мала	Низький	Середній	Високий
Досить мала	Низький	Низький	Найвищий

Від професійного судження аудитора залежить чи було отримано достатні та достовірні аудиторські докази для зниження аудиторського ризику до досить низького рівня. Застосування професійного судження в будь-якому конкретному випадку базується на фактах та обставинах, відомих аудитору [30].

До аудиторських доказів також висуваються ряд вимог, які повинні бути дотримані в процесі аудиту.

В економічній літературі немає однастайності щодо якісних та кількісних характеристик аудиторських доказів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Характеристики аудиторських доказів [26]

Характеристики	Автор	Е. Аренс і Дж. Лоббек	Дж. Робертсон, С. Бичкова	Кузьмінський А.	Дробишевський Н.
		Достовірність	Реальність	Необхідність	Достатність
		Достатність	Доречність	Обґрунтованість	Достовірність
		Своєчасність	Неупередженість	Повнота	х
	х	х	Правильність	х	

Думка більшості авторів ґрунтується на положеннях Міжнародних стандартів аудиту.

Аудитори використовують професійне судження і проявляють професійний скептицизм для визначення кількості та якості аудиторських доказів і, отже, його достатність і доцільність для підтримки думки і / або укладення та / або звіту про угоду за висловом впевненості [3].

Відповідно до «Керівництва по прямої взаємодії» Управління Генерального аудитора Канади, кількість доказів є достатнім, якщо, взятий в цілому, його вага достатня, щоб забезпечити переконливу підтримку для утримання звіту про угоду за висловом впевненості. Щоб докази були доречними, інформація повинна бути актуальною, достовірною і дійсною. При здійсненні професійної думки аудитори повинні запитати себе, чи достатньо сукупної ваги наявних доказів, щоб переконати людину зі сфери аудиту в тому, що спостереження і висновки є обґрунтованими, і що рекомендації є доречними [9].

В результаті проведеного аналізу положень МСА та літературних джерел, виділено основні критерії оцінки аудиторських доказів, а саме: достовірність, надійність, доречність, своєчасність, достатність, цінність (додаток Б.2).

Критерії достатності та достовірності взаємопов'язані, оскільки достатність – це показник кількості аудиторських свідчень, а достовірність – це їх якість, надійність та відповідність твердженням аудитора [33].

На достатність та необхідність аудиторських доказів впливають фактори:

- характер системи обліку та внутрішнього контролю, оцінка ризиків;
- джерело та достовірність отриманої інформації;
- природа отриманої інформації (у документальній формі чи у формі усних поясень);
- досвід аудитора, набутий під час проведення попередніх аудитів;
- результати аудиторських процедур, включаючи можливі випадками виникнення шахрайства та помилок [19].

Дотримання таких вимог дозволить отримати достовірну та повну інформації про об'єкт аудиту, яка буде основою для подання аудиторського звіту суб'єкту господарювання [24].

Аудитор на основі професійного судження повинен сформулювати висновок про цінність зібраних ним доказів, відповідно до визначених критеріїв їх оцінки [11].

Бичкова С. зазначає, що «аудитор в процесі оцінки доказів повинен визначитися, чи можливе використання того чи іншого факту як доказу, чи стосується цей доказ предмета дослідження, в якому взаємозв'язку даний доказ знаходиться з іншими зібраними доказами, чи є сукупність доказів достатньою для прийняття рішення» [26]. Отже, оцінка доказів необхідна на усіх стадіях аудиту: планування, виконання перевірки по суті та на завершальному етапі, оскільки на ній базуються рішення аудитора у процесі виконання завдання.

За допомогою методик і конкретних аудиторських процедур, відповідно до плану і програми аудиту, внутрішніх стандартів та інструкцій фірми здійснюється оцінка доказів, що є складовою контролю якості [4]. Процес оцінки зібраних доказів полягає - це перш за все перевірка відповідності критеріям, які до них висуваються. Це досягається в результаті аналізу якості виконання загального плану та робочих програм, робочих документів аудитора, дій, рішень і проміжних висновків, досягнутих аудитором. Через ретельне та об'єктивне дослідження кожний доказ набуває ознак відповідності, прийнятності та достовірності [13].

Існують також деякі правила оцінки достовірності цих доказів (рис. 1.1).

У міжнародних стандартах аудиту вказано, що коли дані аудиторських доказів, отримані з різних і незалежних один від одного джерел, збігаються, то це має кумулятивний ефект. Іншими словами, достовірність подібних доказів, взятих разом, вища від простої суми доказів, взятих окремо [36].

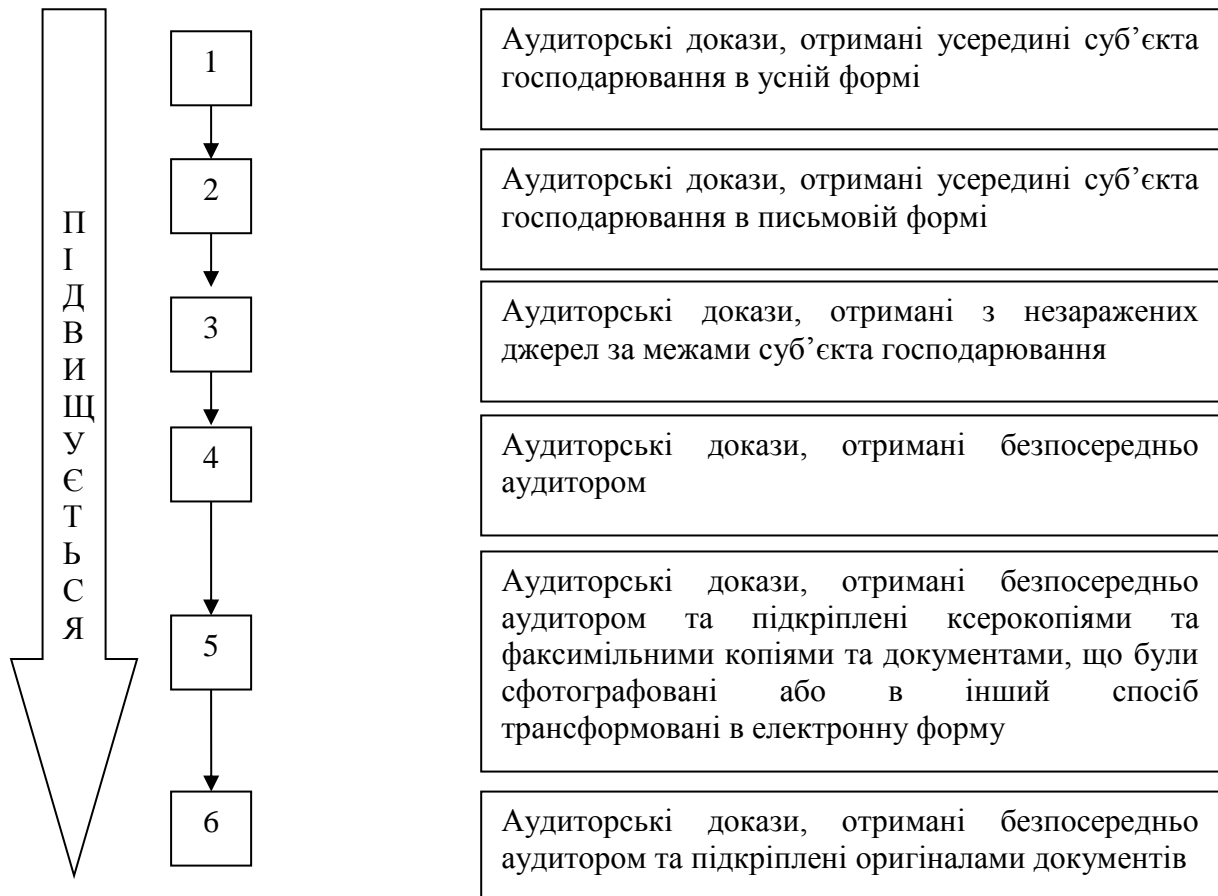


Рисунок 1.1 – Критерії достовірності аудиторських доказів [24]

Таким чином, до аудиторських доказів є вимоги, яким вони мають відповідати. До таких критеріїв можна віднести достовірність, надійність, доречність, своєчасність, достатність, цінність. На достатність та необхідність аудиторських свідчень впливає ряд факторів. Аудитор на основі професійного судження повинен сформулювати висновок про цінність зібраних доказів. Законодавчим актом не фіксується кількість достатніх та відповідних доказів, які повинен зібрати аудитор до того, як йому доведеться дійти висновку. На наш погляд, достатність та актуальність доказів для підтвердження висновків аудитора під час аудиту є питанням професійного судження аудитора.

1.2 Джерела отримання та класифікація аудиторських доказів

Аудиторські докази є надійними, якщо вони отримані з компетентних та достовірних джерел (інформація може бути отримана у межах суб'єкта господарювання або за його межами, а також одержана аудитором у ході здійснення аудиту). Також на надійність доказів має вплив характер отриманої інформації: у документальній формі та у формі усних пояснень.

Аудитор може отримати аудиторські докази з різноманітних джерел, наприклад, з власного тестування, яке здійснюється в ході аудиту, або шляхом отримання із зовнішніх незалежних джерел чи безпосередньо від суб'єкта перевірки [20].

Якість доказів залежить від джерел їх отримання [28], які можна класифікуватися наступним чином (рис. 1.2). Від об'єкту аудиту залежить і вибір джерела інформації, для того, щоб отримати точні та найбільш повні дані про нього.

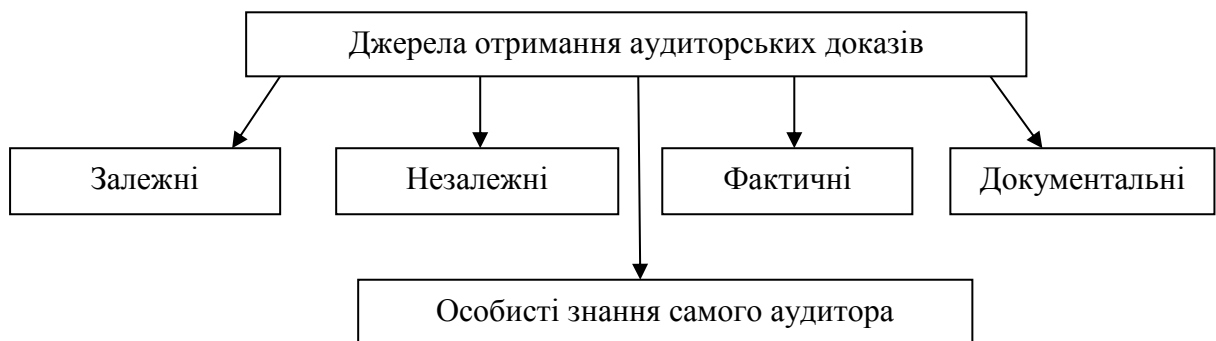


Рисунок 1.2 – Джерела отримання аудиторських доказів [31]

Залежні документальні джерела – це документація, складена та використана на основі реєстрів бухгалтерських записів у суб'єкта, що перевіряється. До них можна віднести письмові твердження адміністрації й працівників суб'єкта перевірки [15].

Незалежні документальні джерела – це зовнішня документація, яка була спочатку складена за межами даного суб'єкта господарювання, проте згодом

потрапила до нього та була використана у його веденні бухгалтерського обліку [34].

Залежні фактичні джерела можуть включати матеріали щорічної інвентаризації активів та пасивів суб'єкта господарювання, оскільки вони в більшості випадків здійснюються працівниками та адміністрацією самого підприємства без залучення аудиторських служб [44].

Незалежними фактичними джерелами є документація та інші матеріали, що стосуються будь-яких раптових перевірок окремих господарських операцій суб'єкта аудиту, що здійснюються незалежними контролюючими органами (наприклад, податковою службою та іншими) [18].

Безпосередні особисті знання самого аудитора включають рівень професіоналізму аудитора, досвід його практичної діяльності, власні знання особливостей і специфіки діяльності суб'єкта господарювання [10].

Доказів, отриманих з одного джерела у більшості випадків буває не достатньо для належного обґрунтування аудиторського висновку, тому аудитор виконує додаткові аудиторські процедури [32]. Наприклад, облікові записи перевіряються шляхом виконання аудиторських процедур для перевірки їх атрибутів, наприклад, шляхом аналізу, повторного виконання і звірки. В результаті виконання таких аудиторських процедур аудитор може визначити, що бухгалтерські записи внутрішньо узгоджені з фінансовою звітністю [17].

Більше впевненості зазвичай отримують з послідовних аудиторських доказів, отриманих з інших джерел або іншого характеру, ніж з елементів аудиторських доказів, розглянутих індивідуально [39]. Наприклад, підтвердження інформації, отриманої з джерела, незалежного від організації, може підвищити впевненість, яку аудитор отримує від джерела суб'єкта аудиту, Наприклад, таких як докази, наявні в записах, протоколи зборів або подання керівництва [9].

Науковці у своїх працях наводять різну класифікацію джерел отримання аудиторських доказів (додаток. В.1).

На основі аналізу джерел отримання аудиторських доказів, можна зробити висновок, що основними групами інформації для отримання аудиторських доказів є:

- первинні документи суб'єкта господарювання;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- засновницькі документи;
- дані, які отримані від керівництва та працівників підприємства;
- звітності суб'єкта господарювання;
- інформація, яка отримана від третіх незалежних осіб;
- дані, отримані безпосередньо аудитором при проведенні документального і фактичного контролю [22].

Аудиторські докази можна класифікувати за різними ознаками, що в цілому спостерігається і в фаховій літературі (табл. 1.3). Отже, на основі таблиці 1.3, можемо виділити такі підходи до класифікації аудиторських доказів.

Перший підхід – залежно від встановлених нормативним законодавством правил подачі аудиторських доказів. У цій групі виділяється два типи доказів – прямі та непрямі. Прямими є докази, що підтверджуються оригіналами документів та бухгалтерськими записами. Саме такі докази мають першорядне значення при прийнятті рішення про аудитора. Непрямі докази - це дані внутрішнього контролю, інформація, отримана від третіх осіб.

Друга група аудиторських доказів відповідно до джерел одержання. Більшість науковців виділяє саме цю класифікаційну групу доказів. Зовнішніми аудиторськими доказами є дані, що були отримані від третьої сторони. Інформацію, яку надав суб'єкт господарювання є внутрішніми доказами. Змішані докази – це дані, отримані підприємством і були підтверджені незалежними сторонами.

Таблиця 1.3 – Класифікація аудиторських доказів [24, 28, 40]

Класифікаційна ознака	Види доказів	І.І.Пилипенко, Т.О.Каменська, М.Д.Корінько, Н.М.Проскуріна, О.Ю.Редько	Н.І. Гордієнко, О.В.Харламова, М.Ю.Карпенко	В. Ф. О. Дікань Л. Чечетова Н. Голуб Ю. Вороніна О.О.	В. Є. Слюсаренко	Н.Б. Литвин	МСА 500
Відповідно до правил подачі інформації, передбачених чинним законодавством	прямі		+		+	+	
	непрямі		+		+	+	
За джерелом одержання	внутрішні	+	+	+	+		+
	зовнішні	+	+	+	+		+
	змішані	+		+	+		
	первинні					+	
	вторинні					+	
Від ступеню переконливості	релевантні				+		
	переконливі				+		
Від ступеню надійності	достовірні						
	недостовірні						
За формою	письмові	+	+			+	+
	усні	+	+			+	+
	візуальні	+	+				+
По наблизеності до реального факту (події)	безпосередні	+					
	опосередковані	+					
	раціональна аргументація	+					
За ступенем надійності	високої надійності	+					
	помірної надійності	+					
За способом отримання	отримані усередині підприємства	+					
	отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта підприємства	+					
Обґрунтованість висновків аудитора відповідно до зібраних доказів	достатні						+
	доречні						+

Третій підхід розглядає аудиторські докази з точки зору форми їх подачі. Як письмові (задокументовані), так і усні докази є прийнятними для аудиту. Проте документальні докази мають над усними, тому що вважаються більш надійними. Але і письмові дані мають свою ієрархію. Наприклад, ксерокопії документів без оригіналу є менше достовірними за їх оригінали [40].

На переконання впливають три основні чинники: достовірність, достатність і своєчасність. Достовірність характеризує докази довіри аудитора до них та їх правдивості. За наявності неточностей в операції, які спотворюють справжні факти (показники), або за відсутності певних фактів (показників) інформація вважається неправдивою [23].

Отже, аудиторські докази є надійними, якщо вони отримані з компетентних та достовірних джерел. Виділяється декілька підходів до класифікації аудиторських доказів. Найбільш надійним видом таких доказів є прямі докази та докази, які були отримані аудитором від зовнішніх джерел

1.3 Процедури одержання аудиторських доказів

Висловлення аудитором думки чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах законодавчим актам, що регулюють порядок її підготовки і подання є основною метою аудиту. При цьому думка аудитора повинна спиратися на докази, які повинні бути отримані під час аудиту.

МСА, а саме МСА 300, МСА 315 і МСА 330, вимагають і пояснюють, що аудиторські докази повинні бути отримані шляхом виконання процедур щодо оцінки ризику і подальших аудиторських процедур [37].

Програми аудиту повинні бути переглянуті та затверджені до початку фази виконання / перевірки. Будь-які зміни затвердженої програми аудиту повинні бути переглянуті та затверджені своєчасно [2].

Зокрема, поряд із загальною стратегією аудиту, яка вказує на обсяг роботи, ресурси персоналу, виділені на конкретні області, і терміни виконання завдання, більш детальний план аудиту повинен вказувати процедури аудиту,

які повинні виконуватися щодо конкретних тверджень в фінансові звіти та їх терміни [4].

Процес збору доказів включає наступні етапи:

1. Проектування аудиторських процедур або тестів;
2. Проведення аудиторських процедур або тестів та / або збирання доказів;
3. Аналіз доказів та висновки, що також може включати оцінку ефективності за критеріями аудиту;
4. Прийняття рішень про те, чи потрібна додаткова інформація та чи можна її отримати або чи є достатньо відповідних доказів [2]

Процедури аудиту зазвичай зосереджуються на ключових сферах ризику, визначених за допомогою аналізу ризиків [41].

Результати первинних аудиторських процедур стосовно оцінки ризиків, таких як оцінка бізнес-ризиків підприємства або оцінка внутрішнього контролю, є основою для подальшого визначення характеру, термінів і масштабів подальших аудиторських процедур, які необхідно виконати, враховуючи виявлені ризики [1].

Подальші аудиторські процедури повинні відповідати оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень, щоб можна було отримати достатні відповідні докази щодо цих ризиків [2].

Аудиторські докази, отримані в результаті запланованих аудиторських процедур, повинні бути достатніми і адекватними, щоб підтримувати і підтверджувати або суперечити твердженням керівництва щодо конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкритті у фінансовій звітності.

При розробці і проведенні аудиторських процедур для огляду конкретних статей фінансової звітності аудиторю необхідно розглянути питання про те, чи підходять ці процедури для досягнення мети аудиту, і обрати ті з них, які окремо або в поєднанні можуть надати достатні належні докази [10].

Одного чіткого переліку аудиторських процедур ні законодавчо, ні вченими не встановлено (Додаток Г.1).

На основі даних додатку Г.1 до ключових процедур отримання доказів аудитором можна віднести перевірки, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунок та аналітичні процедури.

Щодо аудиторської процедури як «перевірка», то вона включає вивчення документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, або фізичний огляд активу [32].

Процедура «спостереження» має на меті нагляд за процесом виконання певної процедури суб'єктом господарювання відповідно до його встановлених політик, наприклад, присутність аудитора на інвентаризації підприємства. Спостереження забезпечує гарантію здійснення цієї процедури в певний момент часу, але не обов'язково її виконання в інші періоди року [23].

На всіх етапах аудиту може застосовуватися усне опитування працівників та керівництва суб'єкта господарювання. Як результат на запитання аудитора надаються відповіді, які можуть бути представлені в усній чи письмовій формах. Якщо аудитор збирає інформацію за допомогою усного опитування, то необхідно її підтверджувати доказами, які будуть отримані за допомогою інших методів [34].

Підтвердження здійснюється шляхом отримання аудитором підтверджувальних даних, які містяться в бухгалтерських документах та звітності [10]. Наприклад, аудитор відправляє письмові запити сум заборгованостей кредиторам підприємства для прямого підтвердження цих сум.

Інформація, яку можна перевірити за допомогою підтверджень, представлена в додатку Г. 2.

Якщо в результаті отримання інформації від незалежної (третьої сторони, аудитор виявив розбіжності з даними, що були надані суб'єктом перевірки, то він має застосувати додаткові процедури для з'ясування причин таких розходжень [21].

Процедура «підрахунок» полягає у звірці арифметичної точності даних, що наведені у первинних документах та реєстрах обліку або у проведенні підрахунків безпосередньо самим аудитор. Підрахунок забезпечує високий рівень впевненості щодо точності даних.

Аналітичні процедури полягають в аналізі показників та співвідношень, включаючи дослідження відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, чи відхиляються від показників, які очікуються [4]. Даний тип аудиторських процедур використовується протягом усього процесу аудиту.

Первинними цілями застосування аналітичних процедур є:

- оцінка ризиків – спрямування уваги на зони підвищеного ризику при визначенні характеру, термінів та обсягу аудиторських процедур;
- змістовне тестування – для отримання аудиторських доказів точності або для виявлення можливих неправильних тверджень / помилок як заміни для перевірки деталей;
- загальний висновок – допомогти в оцінці правильності зроблених висновків аудиту та в оцінці загальної думки / звіту [2].

Вторинні цілі даних процедур:

- розуміння бізнесу – для поглиблення розуміння сутності;
- суб'єкти комунікації – розвивати більш значущі комунікативні дані через глибше розуміння відповідних питань бізнесу та аудиту [1].

У стандартах аудиту інших країн виділяють такий тип аудиторських процедур як запит, який також виділяють вчені Радська В. В., Петраков Я. В.

Запит застосовується протягом усього аудиту з метою:

- отримання знання про суб'єкт господарювання;
- розроблення попереднього підходу до аудиту;
- збирання конкретних доказів; і
- підтвердження доказів, зібраних іншими способами [17].

Чітке розуміння середовища контролю важливо для того, щоб оцінити ступінь його ефективності для отримання достовірних аудиторських доказів.

Запит включає:

- урахування знань, об'єктивності, досвіду, відповідальності та кваліфікації особи, яка підлягає опитуванню;
- ставленню чітких та стислих запитань;
- належним чином використання відкритих чи закритих питань;
- активно слухати відповіді, які надає особа;
- підтримання скептичного мислення; і
- оцінка відповідей респондента на основі розуміння суб'єкта господарювання та інших проведених аудиторських процедур, а також задавання подальші запитань [2].

Запити часто можуть ефективно поєднуватися з іншими процедурами тестування, такими як спостереження, і часто супроводжуються подальшими процедурами аудиту для отримання достатніх відповідних доказів [10].

Між прийомами аудиту, його завданнями та видами аудиторських доказів є взаємозв'язок (додаток Г. 3).

Дані додатку Г. 3 свідчать про те, що для тестування системи внутрішнього контролю призначені відповідності дійсного стану контролю формальним його вимогам. Тільки після їх здійснення можна прийняти фінальне рішення про необхідну кількість аудиторських доказів для підтвердження звітності.

Таким чином, для того, щоб отримати докази та надати висновки, які будуть підтверджені застосовуються аудиторські процедури. До основних процедур отримання аудиторських доказів відносяться перевірки, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунок та аналітичні процедури, також виокремлюють такий вид процедур як «запит».

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗБОРУ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

2.1 Організаційно-економічна характеристика компанії

ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» є учасницею міжнародної мережі фірм PwC. Дана компанія з'явилась на українському ринку аудиторських послуг у 1993 році. Станом на 2019 рік, головний офіс компанії знаходиться у Києві, та представництва у Львові та Дніпрі. PwC надає такі послуги як аудиторські, податкові, юридичні та консалтингові.

ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» посідає провідну позицію в сфері надання аудиторських і консультаційних послуг. Метою компанії є зміцнення довіри суспільства та розв'язання важливих проблем [21].

Товариство з обмеженою відповідальністю ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» було засноване в Україні в 2012 році як учасник всесвітньої Мережі PwC.

Структура управління зображена на рисунку 2.1.

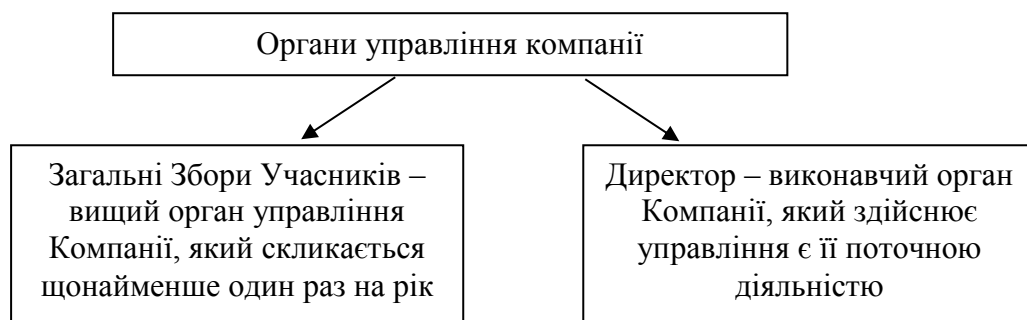


Рисунок 2.1 – Структура управління ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)»

Оскільки якість аудиторських послуг, що надаються клієнтам є важливою для підтримки впевненості інвесторів та інших акціонерів у чесності роботи Компанії існує Програма моніторингу Компанії заснована на

Глобальній програмі контролю якості аудиторських послуг Мережі PwC (PwC Network's Global Assurance Quality Review Program). Ця програма, яка ґрунтується на професійних стандартах контролю якості, зокрема МСКЯ 1, містить політики, процедури, засоби та рекомендації, що використовуються компаніями Мережі PwC. Глобальна програма контролю якості аудиторських послуг координується командою, до складу якої входить Лідер програми та Лідери міжнародної команди, які є старшими партнерами, делегованими до команди компаніями-учасниками PwC [21].

Здійснюючи аудит фінансової звітності та надаючи інші професійні послуги, Аудиторська фірма та її партнери й співробітники дотримуються фундаментальних принципів об'єктивності, чесності та професійної поведінки. Дотримання цих принципів є суттєвим при роботі з клієнтами. Глобальна політика незалежності ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)», що ґрунтується на Кодексі етики для професійних бухгалтерів РМСЕБ, містить мінімальні стандарти, яких Аудиторська фірма зобов'язується дотримуватися, зокрема процедури, що мають виконуватися для дотримання незалежності від клієнтів, у разі необхідності. В рамках PwC призначається партнер (Регіональний лідер з незалежності) із відповідними повноваженнями, який відповідає за реалізацію Глобальної політики незалежності PwC, за управління пов'язаними процедурами дотримання незалежності та підтримку бізнесу.

Розглянемо структуру доходів ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» за 2018 рік.

Таблиця 2.1 – Структура доходів за 2018 рік, грн [21]

Вид доходу	Сума, грн
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, що належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства	38 667
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб	8 406
Доходи від надання неаудиторських послуг іншим, ніж вказаним вище, юридичним особам	10 154 275

Отже, найбільшу частину в доходах ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» становлять доходи від надання неаудиторських послуг юридичним особам іншим, ніж підприємства, що становлять суспільний інтерес та підприємствам, що становлять суспільний інтерес, яким не надавались послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

У таблиці 2.2 наведено фінансові показники РwС за 2017-2019 рр.

Таблиця 2.2 – Фінансові показники РwС за 2017-2019 рр. [6, 7, 8]

Коефіцієнт	30.06.2017	30.06.2018	30.06.2019
Аналіз майнового стану			
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,76	0,72	0,64
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,13	0,13	0,13
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,02	0,11	0,23
Аналіз платоспроможності та ліквідності			
Абсолютної ліквідності	0,7	0,7	0,5
Розрахункової платоспроможності	0,98	0,95	1,02
Ліквідної платоспроможності	0,78	0,92	0,98
Коефіцієнт покриття	0,98	1,13	1,22
Оборотний(робочий) капітал	41129	31852	49550
Аналіз фінансової стійкості			
Коефіцієнт залежності підприємства від довгострокових зобов'язань	5,55	5,44	5,28
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,16	0,11	0,18
Аналіз ділової активності			
Коефіцієнт оборотності активів	2,41	2,47	2,58
Оборотність кредиторської заборгованості	3,45	3,50	3,69
Оборотність дебіторської заборгованості	3,81	3,91	4

Коефіцієнт зносу основних фондів протягом 2017-2019 рр. зменшувався, що є позитивною тенденцією для підприємства. У 2017-2018 рр., спостерігаємо, перевищення коефіцієнту оновлення над коефіцієнтом вибуття основних засобів, що сприяє відновленню фондів, але у 2019 році коефіцієнт вибуття основних фондів є більшим за коефіцієнт відновлення.

Щодо коефіцієнту абсолютної ліквідності, розрахункової платоспроможності та ліквідної платоспроможності, то вони відповідають нормативному значенню для цих показників й мають тенденцію до їх

збільшення. Оборотний(робочий) капітал у 2018 році порівняно з 2017 зменшився, але у 2019 році збільшився і становив 49550 тис. євро.

Коефіцієнт залежності підприємства від довгострокових зобов'язань протягом 2017-2019 року зменшувався, що те, що у структурі пасивів підприємства зменшується частка довгострокових зобов'язань, що добре позначається на його фінансовому стані.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами відповідає нормативному значенню та у 2019 році зріс на 0,07

Щодо коефіцієнту оборотності активів, то протягом розглянутого періоду він зменшувався, отже, на 1 гривню оборотних коштів збільшується сума чистого доходу. Оборотність кредиторської заборгованості збільшувалась, що означає те, що підприємство швидше погашає свої зобов'язання. Оборотність дебіторської заборгованості також має тенденцію до збільшення, на підставі цього, можемо сказати, що період часу протягом якого контрагенти сплачують свої зобов'язання перед РwC зменшується.

Розглянемо фінансові показники компанії (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Фінансові показники РwC, (€ млн)

Показник	2018/2019	2017/2018	2016/2017
Чистий дохід	884.1	832.7	767.0
Збільшення	+6.2%	+8.6%	+3.1%
Операційний прибуток	163.3	161.6	151.2
Збільшення	+1.1%	+6.9%	+6.3%

Спостерігаємо збільшення як чистого доходу, так операційного прибутку протягом розглянутого періоду.

Отже, компанія РwC займає конкурентну позицію в галузі надання аудиторських і консультаційних послуг. Проаналізувавши фінансові показники компанії, можна сказати, що всі показники відповідають нормативним значенням та мають тенденцію до покращення, що говорить про стабільне економічне становище компанії.

2.2 Організація отримання аудиторських доказів на ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)»

Аудиторські докази відіграють важливу роль у проведенні аудиту компанії. Адже на них спирається аудитор у своїх висновках щодо підтвердження фінансової звітності клієнта.

Методологія проведення аудиту у ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» заснована на дотриманні Міжнародних стандартів аудиту, політиці та керівництві PwC.

Методика аудиту ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» називається PwC Audit.

У процесі проведення аудиту ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» виділяється декілька етапів (рис. 2.2).

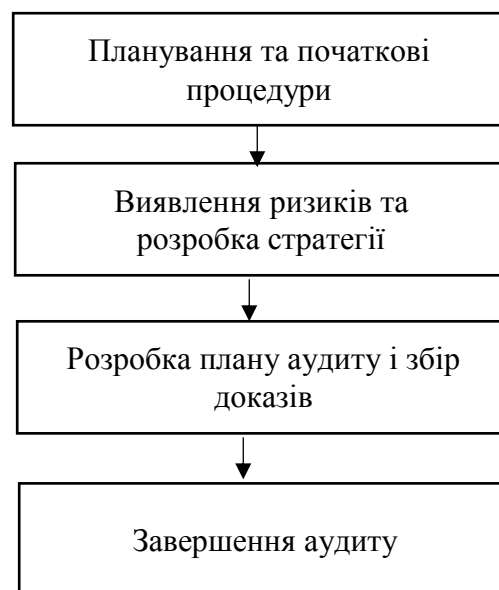


Рисунок 2.2 – Процес здійснення аудиту

Здійснення безпосередньо процесу аудиту ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» розпочинається з його планування, під час якого визначаються об'єми робіт, їх напрями, терміни проведення аудиту та звітування перед клієнтом, необхідна кількість аудиторів, яку потрібно

здіяяти. Також визначаються процедури, які мають бути застосовані для підтвердження тієї чи іншої статті фінансової звітності, щоб отримати достатньо відповідних аудиторських доказів для формування думки аудитора. Файл щодо планування проведення аудиту погоджується з керівництвом (партнером проекту). Здійснюється набір групи аудиторів для конкретного проекту, проводяться зустрічі, на яких членів команд ознайомлюють з проектом, його планом проведення.

Вивчається сутність, середовище, пов'язані сторони щодо суб'єкта перевірки, досліджується нормативно-правова база ведення господарської діяльності. Аудиторська група здійснює процедури щодо оцінки ризиків для забезпечення основи ідентифікації та оцінки суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності. Здійснюється аналітика оцінки ризику, оцінка внутрішнього контролю та ризику шахрайства. Розраховується матеріальність для конкретного підприємства.

На основі проведених процедур у Aura позначаються властиві ризики для статей звітності – нормальні та значні.

Також на цьому етапі оцінюються засоби контролю, які пом'якшують оцінені ризики та визначаються відповідні необхідні докази.

На третьому етапі визначається план процедур, які потрібно виконати. Аудиторська група ознайомлюється з затвердженими локальними політиками суб'єкта господарювання, специфіку його діяльності, стратегії розвитку, фінансові результати для розуміння особливостей його ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, з останньою фінансовою звітністю та звітом аудитора, якщо вони наявні у суб'єкта перевірки. Відбувається розподіл завдань між членами команди і безпосередньо здійснення самих процедур щодо збору аудиторських доказів, якщо виникає необхідність призначаються додаткові процедури.

На останньому етапі завершуються аудиторські процедури та подається звіт клієнту.

Всі здійснені аудитором процедури документуються, адже вони потім виступають аудиторським доказами. У задокументованих процедурах відображаються важливі аспекти їх проведення [38]. Дані документи перевіряються та затверджуються керівником команди аудиторів проекту.

Наповнення кожного документа, його наповнення залежить від процедури аудиту та статті фінансової звітності, що перевіряється [25]. Наприклад, для перевірки сум дебіторської заборгованості аудитори ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)», надсилаюся до контрагентів підприємства листи-підтвердження, при документуванні цієї процедури аудитор має обов'язково зазначити дату, на яку вказана сума, дані, які були надані клієнтом та надіслані контрагентом.

Аудиторська документація, яка створюється аудитором ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» є поясненням сформованого професійного судження про достовірність фінансової звітності, звітуванням групи про виконану роботу, підтвердженням проведення аудиту відповідно до діючих законодавчих, нормативних чи інших вимог.

Аудиторська документація у даній компанії ведеться на електронних носіях інформації. Для ведення процесу аудиту, в тому числі документування у PwC використовується програмний продукт – Aura, розроблений PwC.

До документації, яку готує аудитор ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» ставиться така вимога як достатність для того, щоб особа, яка має практичний досвід, розуміння аудиторських процесів, застосування законодавчих та нормативних вимог, міжнародних стандартів аудиту, ділового середовища, в якому працює суб'єкт господарювання, не маючи попереднього зв'язку з аудитом, зрозумів - характер та ступінь проведених аудиторських процедур [45].

Якщо аудит задокументований лише у паперовому файлі, вміст необхідних заходів щодо збору доказів, що міститься в програмі Aura має бути надрукований, заповнений та включений до паперового файлу як основа для підтвердження вимогам ISA та політиці фірми-члена PwC.

Документація з аудиту містить файл електронного аудиту разом з відповідними зовнішніми файлами на паперовій копії, які разом представляють запис, здійсненої роботи аудитором. У додатку до документації, необхідної для підтвердження висновків, аудиторська документація повинна містити інформацію, яка була визначена, що стосується значних висновків чи питань, суперечливих чи невідповідних зробленим висновкам, програми аудиту, резюме важливих питань (питання, які, на погляд групи аудиторів, є важливими для проведення процедур, отриманих доказів, зроблених висновків. Такі питання вимагають розгляду керівника групи).

Стосовно усних пояснень аудитора, то за політикою компанії PwC, вони самостійно не представляють належної підтримки для роботи, яку виконав аудитор, або висновків до яких він дійшов, але можуть бути використані для пояснення чи уточнення інформації, що міститься в аудиторській документації.

Всі паперові файли, які були отримані чи створені під час аудиту мають бути заархівовані протягом 60 днів після дати аудиторського звіту.

Отже, до того, як аудитори ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» розпочинають процес збору аудиторських доказів, проводяться підготовчі заходи, під час яких створюється підґрунтя для подальшого проведення аудиту. Одним з джерел аудиторських доказів є робоча документація аудитора, яка може бути досить різною. Перелік робочих документів аудитора, які можуть використовуватись аудитором ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» наведено в додатку

2.3 Збір та аналіз аудиторських доказів в процесі аудиту

Доказами є інформація, яка використовується аудитором для отримання висновків, на яких базується думка аудитора. Докази включають інформацію, що міститься в бухгалтерських запитах, що лежать в основі фінансової звітності, так і інформацію, отриману з інших джерел.

Аудиторські докази вважаються доцільними тоді, коли вони підкріплюють твердження менеджменту суб'єкта господарювання стосовно підготовки фінансової звітності.

При збиранні аудиторських доказів аудитори ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» дотримуються таких тверджень:

- повнота – усі трансакції чи баланси, що є на підприємстві відображено у фінансовій звітності;
- точність – усі трансакції чи баланси були точно відображені;
- вимірювання – усі трансакції чи баланси відображені у відповідному періоді;
- існування/ виникнення – усі трансакції чи баланси, що були відображені у фінансовій звітності дійсно існують;
- права/ зобов'язання – суб'єкт господарювання у своїй фінансовій звітності відобразив активи на які має права та зобов'язання реально існують;
- представлення/ розкриття – фінансова звітність розкрита у звітності належним чином;
- оцінка – усі трансакції та баланси оцінені вірно.

Процес збору доказів аудиторами ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» можна поділити на три пункти (рис. 2.3).

У процесі збору аудиторських доказів аудиторами ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» використовуються такі процедури тестування деталей як перевірки, запит, спостереження, опитування та аналітичні процедури. Відповідні аудиторські докази можуть одержуватися за допомогою комбінацій методів. Наприклад, за допомогою запитів керівництва та працівників аудитор отримує розуміння того, як керівництво повідомляє працівникам свої погляди на ділові практики та етичну поведінку.

Для кожної статті фінансової звітності формується перелік процедур, які мають бути застосовані аудиторами для отримання достатніх доказів, щоб в подальшому сформувані аудиторський звіт. Під час аудиту особливо увага

аудитора звертається на здійснення нетипових операцій, які були здійсненні на підприємстві під час звітного періоду.



Рисунок 2.3 – Процес збору аудиторських доказів

Джерелами інформації виступають документи, надані клієнтом, дані програмних забезпечень, які використовує суб'єкт господарювання у своїй діяльності та дані отримані від третіх сторін.

Частина інформації, отримується аудитором під час подання запитів, надається управлінським персоналом та особам, які відповідають за складання та подання фінансової звітності. Також аудитори також отримують інформацію шляхом подання запитів до інших суб'єктів господарювання та іншим працівникам з різними рівнями повноважень. Зазвичай це стосується запитів персоналу суб'єкта господарювання разом з вивченням відповідної супровідної документації, яка може включати кодекси поведінки, процедурні посібники, внутрішні записки, звіти про внутрішній аудит, бухгалтерські рахунки та звіти. Аудитори ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» також здійснюють усні запити у працівників суб'єкта господарювання, які потім відповідно документуються. Також проводиться оцінка отриманої інформації від запитів, в залежності від якої можуть коригуватися аудиторські процедури чи встановлення додаткових процедур. Суттєві повідомлення, надіслані або отримані від сторонньої особи, які мають відношення до аудиту, зберігаються.

Прикладами запитів, які використовують аудитори ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» у своїй роботі є запити до банків,

контрагентів суб'єкта господарювання для підтвердження залишків на рахунках.

Спостереження включає нагляд фактичний нагляд аудитора за процесом здійснення певної дії чи процедури інших осіб. Прикладами спостереження, яке використовується при аудиті кожного підприємства є присутність аудитора під час проведення річної інвентаризації суб'єктом господарювання.

У ході здійснення аудиту також використовується повторне обчислення (передбачає перевірку арифметичної правильності записів) та повторне виконання (здійснення аудитором сукупності дій працівника для підтвердження виконання того чи іншого контролю). Повторне обчислення застосовується, наприклад, при перевірці нарахованих та сплачених податкових зобов'язань суб'єкта господарювання.

Такий метод аудиту як опитування використовується особливо на початку здійснення аудиту для кращого розуміння бізнесу клієнта, особливостей його функціонування та ведення обліку.

Аналітичні процедури застосовуються в аналізі та оцінці фінансових та операційних показників діяльності суб'єкта господарювання, щоб побачити, чи існують взаємозв'язки звітного періоду з попередніми (Додаток Д).

На початку аудиту попередні аналітичні огляди проводяться для того, щоб зрозуміти бізнес клієнта та його оточення, допомогти оцінити ризик суттєвих викривлень. При цьому здійснюється порівняння фінансових показників підприємства за попередні періоди з теперішнім.

Прикладом застосування аналітичних процедур ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» є аналітика заробітної плати, яка застосовується при аудиті кожного суб'єкта господарювання. При цьому враховується кількість працівників поточного та попереднього року, розмір заробітної плати, її збільшення, виплачені різного роду премії, надбавки.

Також аналітичні процедури використовуються для загального огляду фінансової звітності в кінці аудиту, щоб оцінити, чи відповідають вони аудиторському розумінню суб'єкта господарювання.

Тести деталей, які використовують аудитори ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» під час своєї роботи:

- таргет тестування – елементи для тестування обираються на основі грошової вартості, застосовується або до певної частини, або до всієї вибірки;
- прийняти-відхилити тестування – таким видом тестування не тестуються монетарні статті, а лише немонетарні, вибірка здійснюється за обраною характеристикою;
- аудиторська вибірка – здійснюється до певної частини транзакцій, однорідні популяції, може поєднуватися з цільовим тестуванням.

Приклади застосування аудиторами процедур наведені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Основне тестування

Процедура/ Тест	Цільове тестування	Аудиторська вибірка	Прийняти-відхилити тестування	Змістовна аналітика
Пошук неврахованих зобов'язань	+			
Тест банківських відповідностей	+			
Підтвердження дебіторської заборованості	+	+		
Тест класифікації початкових витратних транзакцій			+	
Процентні витрати				+

Для проведення тестування робляться аудиторські вибірки. Для визначення обсягу вибірки аудитори ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» керуються внутрішніми стандартами. Розрахунок кількості елементів вибірки відбувається за допомогою програмного забезпечення Aura.

Одним з етапів аудиту є оцінка отриманих аудиторських доказів.

При оцінці отриманих доказів враховуються такі критерії як кількість, достатність, якість та доцільність. Визначення достатності та доцільності цих

доказів – це питання професійного судження аудитора. При цьому враховується стан системи контролю підприємства, кількість трансакцій за звітний період, регулярність подання звітів, тип системи вводу даних. До більш надійних аудиторських доказів при їх оцінці відноситься: оригінали документів, докази, отримані аудитором, письмові докази та докази, отримані від зовнішніх джерел. Менш надійними вважаються докази: ксерокопії або факсиміле, аудиторські докази, отримані опосередковано, усні докази, докази, надані клієнтом.

Отже, аудиторами ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» під час проведення аудиту застосовуються такі процедури як спостереження, запит, перевірка, аналітичні процедури, опитування. Для кожної статті фінансової звітності формується перелік процедур, які мають бути застосовані аудиторами для отримання достатніх доказів, щоб в подальшому сформувавши аудиторський звіт. Кількість і перелік таких процедур залежить від оцінки ризику аудитора, стану системи контролю суб'єкта перевірки, величини статі звітності.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗБОРУ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

3.1 Шляхи удосконалення організаційних аспектів формування та використання аудиторських доказів

У наукових джерелах щодо процесу збору аудиторських доказів немає чіткого підходу до визначення кількості доказів, необхідних аудитору для обґрунтування висловленої ним думки стосовно звітності суб'єкта перевірки. Оскільки проведення аудиту стає дедалі популярнішим та необхідним заходом для більшості підприємств, питання удосконалення організаційних аспектів формування та використання аудиторських доказів є актуальним для практичної діяльності аудиторів.

Під час дослідження процесу збору аудиторських доказів було виявлено проблеми:

- невизначено необхідної кількості аудиторських доказів при різних рівнях складових аудиторського ризику;
- відсутність моделі оцінки якості аудиторських доказів;
- у наукових працях та нормативних актах не вказана процедура оцінки аудитором достатності отриманих аудиторських доказів.

Аудиторські докази є базою при формуванні аудиторами своїх висновків щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, при цьому на їх формування та використання впливає низка факторів. Одним з таких основних факторів є аудиторський ризик. Тому варто додатково розглянути більш детально взаємозв'язок аудиторських доказів та ризику.

Так на основі матриці про взаємозв'язок складових аудиторського ризику та кількості аудиторських доказів, яка на сьогодні пропонується в теорії організації і методики аудиту, проте не використовується в практичній діяльності, побудуємо матрицю такого взаємозв'язку для ТОВ АФ

«ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)», та надамо рівням ризику та кількості аудиторських доказів числових значень (табл.3.1).

Таблиця 3.1 – Взаємозв'язок аудиторського ризику та кількості аудиторських доказів

Кількість доказів	Властивий ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення
10	0,9	0,9	0,1
9	0,9	0,5	0,3
5	0,9	0,3	0,5
9	0,5	0,9	0,3
5	0,5	0,5	0,5
3	0,5	0,3	0,9
5	0,3	0,9	0,5
3	0,3	0,5	0,9
2	0,3	0,3	1

Рівняння множинної регресії отримає вигляд:

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3, \quad (3.1)$$

де y – кількість доказів,

x_1 – властивий ризик,

x_2 – ризик контролю,

x_3 – ризик невиявлення.

На основі таблиці 3.1 та рівняння регресії, отримаємо систему рівнянь:

$$\left\{ \begin{array}{l} 51 = 9a_0 + 5,1a_1 + 5,1a_2 + 5a_3 \\ 33,1 = 5,1a_0 + 3,45a_1 + 2,89a_2 + 2,38a_3 \\ 33,1 = 5,1a_0 + 2,89a_1 + 3,45a_2 + 2,38a_3 \\ 21,3 = 5a_0 + 2,38a_1 + 2,38a_2 + 3,56a_3 \end{array} \right. \quad (3.2)$$

Розв'язавши таку систему рівнянь методом Гауса, отримаємо, що $a_0 = 4,29$; $a_1 = 3,59$, $a_2 = 3,59$, $a_3 = -4,84$.

Отже, на основі розрахунків, рівняння набуде вигляду:

$$Y = 4,29 + 3,59x_1 + 3,59x_2 - 4,84x_3 \quad (3.3)$$

На основі рівняння регресії, можемо зробити висновок, що між кількістю аудиторських доказів та властивим ризиком та ризиком контролю існує прямий зв'язок, а з ризиком невиявлення обернений. Практичне значення отриманого рівняння для ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» полягає в тому, що на його основі можна визначити частку впливу всіх складових аудиторського ризику на кількість аудиторських доказів компанії. Дане рівняння є універсальним, при цьому кожна аудиторська фірма, враховуючи власні показники видів ризику, може розраховувати кількість необхідних доказів для достатньої бази обґрунтування своєї думки стосовно фінансової звітності суб'єкта своєї перевірки.

Дослідимо детальніше ці зв'язки за допомогою кореляції (табл. 3.2).

Таким чином, кореляційний аналіз підтверджує, що між досліджуваними показниками існує зв'язок: між кількістю аудиторських доказів та властивим ризиком та ризиком контролю прямий зв'язок, а між кількістю доказів та ризиком невиявлення обернений – чим більший ризик невиявлення, тим більше потрібно доказів.

Таблиця 3.2 – Кореляційна залежність між кількістю аудиторських доказів та ризиками аудиту

Елемент	Кількість доказів	Властивий ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення
Кількість доказів	1			
Властивий ризик	0,6749	1		
Ризик контролю	0,6749	0,0001	1	
Ризик невиявлення	-0,9560	-0,6849	-0,6849	1

Оскільки найбільший вплив на кількість доказів спостерігаємо ризику невиявлення, дослідимо його більш глибоко.

Основними факторами впливу на властивий ризик мають притаманий ризик та ризик контролю. Дані ризики ділять на високі, середні та низькі.

Таблиця 3.3 – Значення притаманного ризику та ризику контролю [46]

	Високий	Середній	Низький
Притаманний ризик	1	0,65	0,45
Ризик контролю	1	0,6	0,3

Оскільки ризик невиявлення знаходиться за формулою [46]:

$$PH = AP / (PP \times PK), \quad (3.4)$$

де, PH – ризик невиявлення;

AP – аудиторський ризик;

PP – притаманний ризик;

PK – ризик контролю.

То за допомогою факторного аналізу дослідимо вплив властивого ризику і ризику контролю на ризик невиявлення. Прийнятний рівень аудиторського ризику вважається не більше 5%, то у наших розрахунках використаємо максимальне та мінімальне значення цього показника.

Значення ризику невиявлення при середньому рівні:

$$PH_1 = 0,05 / (0,65 \times 0,6) \quad (3.5)$$

$$PH_1 = 0,13$$

де, PH_1 – ризик невиявлення;

Отже, притаманний ризик має значення 0,13 при середньому рівні оцінки ризику.

Розрахуємо вплив аудиторського ризику (табл.3.4).

Таким чином, зменшення рівня аудиторського ризику сприяє зменшенню ризику невиявлення на 0,1.

Таблиця 3.4 – Вплив типів ризиків на ризик невиявлення

Ризик	Розрахунок	Значення
Аудиторський ризик	$0,01 / (0,65 \times 0,6)$	0,03
Властивий ризик	$0,01 / (0,45 \times 0,6)$	0,04
Ризик контролю	$0,01 / (0,45 \times 0,3)$	0,07

Зменшення властивого ризику приводить до збільшення ризику невиявлення (0,01).

Отже, якщо зменшується ризик контролю, то ризик невиявлення збільшується (0,4).

Таким чином, кількість аудиторських доказів залежить від виявленого аудиторського ризику, при цьому між кількістю доказів та властивим ризиком та ризиком контролю існує прямий доволі сильний взаємозв'язок, а з ризиком невиявлення обернений зв'язок.

Основними факторами впливу на ризик невиявлення мають властивий ризик та ризик контролю. Оскільки властивий ризик завжди присутній під час аудиту, аудитор не може на нього вплинути, то для зменшення такого ризику як невиявлення потрібно, щоб система контролю суб'єкта перевірки функціонувала ефективно. Але повністю аудитор не може довіряти системі контролю клієнта. Також факторами зменшення ризику невиявлення є збільшення необхідної кількості доказів, які потрібно отримати в ході аудиторських процедур.

3.2 Удосконалення методики оцінки аудиторських доказів

Визначення достатньої кількості аудиторських доказів є сьогодні актуальним питанням в професійній сфері. Ключовим є оцінка співвідношення кількості та якості доказів при вирішенні аудитором їх достатності щодо кожної справи, яка ним розглядається. Для того, щоб бути впевненим, що аудиторський висновок містить реальну думку про достовірність фінансової

звітності, потрібно отримати докази, які за своїм змістом та кількістю підтвердять висловлення аудитора.

На сьогодні існуюча нормативна база, в тому числі Міжнародні стандарти аудиту, не в повній мірі забезпечують аудитора розумінням оцінки достатності та якості аудиторських доказів.

У практичній діяльності аудитори не приділяють достатньої уваги оцінці надійності і достатності доказів, зібраних у процесі аудиту, або проводять дані процедури без достатньої оцінки, що в свою чергу зумовлює ризики висловлення аудитором необґрунтованої думки щодо достовірності фінансової звітності .

При формуванні думки про, те чи відображена фінансова звітність суб'єкта господарювання у всіх суттєвих аспектах, аудитор спирається на свій професійний досвід, опитування персоналу суб'єкта перевірки, отримані документи, власні розрахунки, які були здійснені під час аудиту.

Відповідно до нормативної бази аудиту, достатність аудиторських доказів є кількісною оцінкою, яка залежить від аудиторської оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності та якості зібраних доказів. Якісною оцінкою доказів є їх прийнятність.

Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від оцінки ризиків суттєвого викривлення: чим вищий даний показник, тим більше необхідно отримати доказів для формування думки аудитора. Оскільки оцінка ризиків включає розуміння функціонування суб'єкта господарювання, сфери, в якій він здійснює свою діяльність, дослідження системи внутрішнього контролю підприємства, то забезпечує основу для визначення сукупності аудиторських процедур та дій аудитора для отримання якісних та надійних аудиторських доказів. Тому, можна сказати, що показники якості та кількості аудиторських доказів є взаємопов'язаними. Але докази, які були отримані в процесі аудиту низької якості не можуть бути компенсовані їх великою кількістю.

Науковець С. Бичкова зазначає, що аудитор в процесі оцінки доказів повинен визначитися, чи можливе використання даного факту як доказу, чи

стосується даний доказ предмета дослідження, в якому зв'язку даний доказ знаходиться з іншими зібраними доказами, чи є сукупність доказів достатньою для прийняття рішення. Тому, впливає висновок про те, що оцінка доказів присутня на всіх стадіях аудиту: плануванні, виконання перевірки по суті та на фінальному етапі аудиту, оскільки вона виступає основою для прийняття рішень аудитора у процесі виконання завдання завдань перед ним.

У ході планування процедур, які будуть виконуватися при проведенні аудиту, обираються джерела отримання доказів, обсяги перевірок, які допоможуть отримати достатні та надійні докази. При цьому здійснюється оцінка доцільності використання тих чи інших процедур відносно питання, яке досліджується та аудиторські докази очікуються бути отриманими. Висновки даної оцінки є важливими в аудиті, тому, що на їх основі здійснюється подальше планування аудиту щодо обсягу, характеру процедур, необхідний час для їх здійснення, що і впливає на бюджет проведення аудиту для суб'єкта господарювання.

Як зазначалося, під час проведення аудиту аудитор має оцінювати якість отриманих ним доказів та чи може він покладатися на них та чи є необхідність виконати додаткові процедури для отримання більшої впевненості аудитора. Від надійності аудиторських доказів залежить думка аудитора щодо відсутності суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Отримані докази оцінюються аудитором в залежності від їх якості. Аудитор, покладаючись на власне судження, досвід має переконатися, що отримані ним докази є надійними та якісними та в результаті оцінити їх достатність для підтвердження своєї думки. Отже, визначення якості, отриманих доказів аудитором відіграє важливу роль, концептуальну модель оцінки якості аудиторських доказів наведено на рисунку 3.1.

Можна сказати, що визначення достатності доказів – це актуальне питання, яке передбачає визначення їх оптимального обсягу, щоб аудитор був впевнений в тому, що його думка є правильною щодо достовірності показників фінансової звітності суб'єкта перевірки.

Ступінь надійності кожного аудиторського доказу різна: докази, які були отримані в процесі аудиту є більш надійним, якщо при цьому вони отримані з різних джерел та не суперечать один одному, а навпаки підтверджують той чи інший об'єкт перевірки.

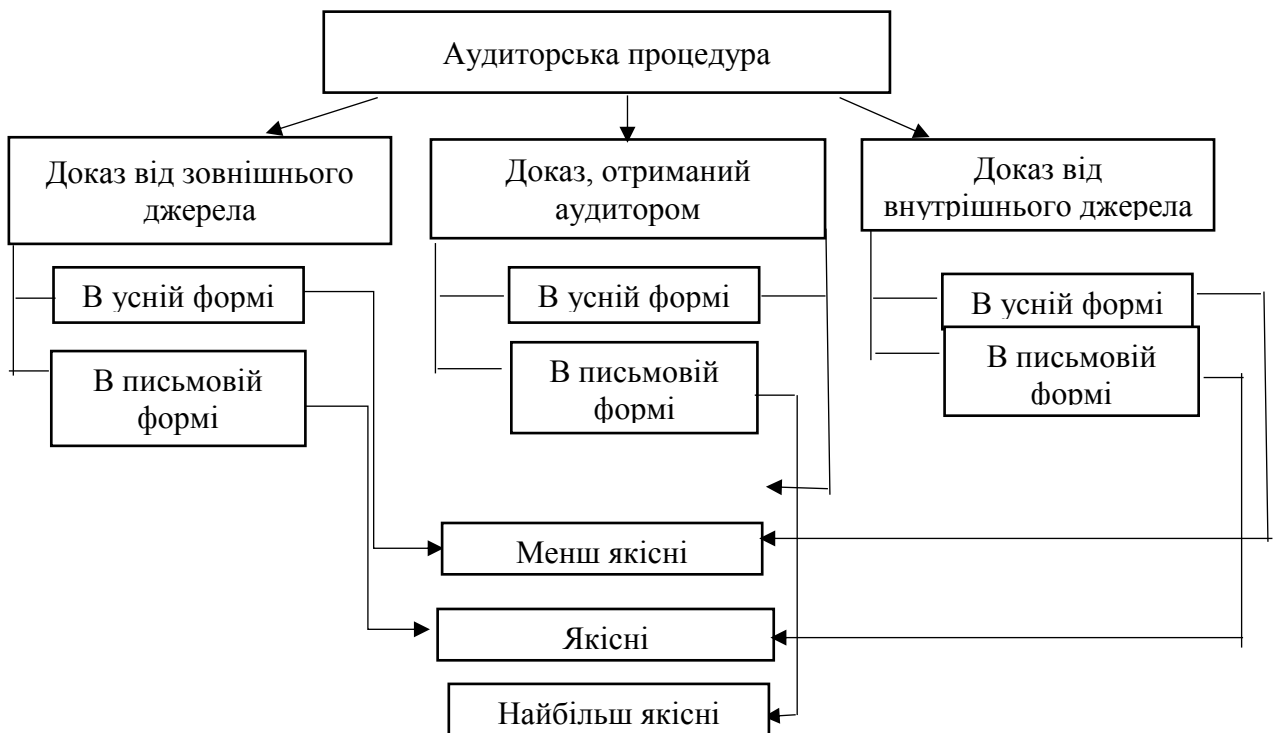


Рисунок 3.1 – Модель оцінки якості аудиторських доказів

Одним з етапів оцінки одержаних доказів є узагальнення всіх виявлених відхилень в ході аудиту, що здійснюється шляхом аналізу всіх помилок, які були виявлені. Така оцінка дає змогу визначити чи фінансова звітність суб'єкта аудиту є викривленою у матеріальному аспекті.

Загальна комплексна оцінка, отриманих аудиторських доказів під час проведення аудиту є підґрунтям для формування та висловлення аудиторської думки щодо відображеної інформації у фінансовій звітності суб'єкта перевірки.

Таким чином, можна сказати, що оцінка аудиторських доказів здійснюється протягом всього процесу проведення аудиту суб'єкта господарювання. Докази оцінюються з врахуванням вимог, які до них

ставляться. Базою для такої оцінки є аналіз виконання поставлених завдань перед аудиторами, розроблених програм для здійснення аудиту, робочі документи аудитора, які він створював під час аудиту, отримані результати здійснених ним процедур. Після цього визначається чи відповідає конкретний аудиторський доказ своїм вимогам таким як якість та надійність та чи зібрані докази виступають надійною базою для обґрунтування висновку аудиторів.

Оцінка доказів обов'язково є складовою контролю якості здійснення аудиту. Кожна аудиторська фірма розробляє свої внутрішні положення та політики щодо здійснення такого контролю.

На основі проведеного дослідження, можна побудувати модель для оцінки достатності аудиторських доказів щодо фінансової звітності суб'єкта аудиту (рис. 3.2).

Під час планування аудиту має враховуватися стан внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, надані твердження керівництва підприємства, особливості ведення діяльності суб'єкта перевірки.

Аудиторські процедури мають бути зазначені з деталізацією відносно об'єктів перевірки, розкривати поставлені завдання і досягати поставленої мети їх проведення.

В економічній літературі існує алгоритм отримання та оцінювання аудиторських доказів у процесі здійснення аудиту (Додаток Е). Проте, не можна сказати, що така аналогія може бути на практиці застосована у всіх випадках проведення аудиту на підприємстві. Адже, при проведенні перевірки тієї чи іншої компанії потрібно враховувати особливості її діяльності. Тому нами запропоновано модернізований такий алгоритм (Додаток Ж).



Рисунок 3.2 – Концептуальна модель оцінки аудитором достатності отриманих аудиторських доказів

Отже, визначення достатньої кількості аудиторських доказів є рішенням самого аудитора з врахуванням його знань, досвіду та професійного судження. Основою для такої оцінки є програми планування аудиту, вибір аудиторських процедур, робоча документація аудитора, її аналіз. При оцінці аудиторських доказів аудитор має звертати увагу на їх якість та надійність та чи достатньо доказів для формування та підтвердження думки щодо фінансової звітності суб'єкта перевірки.

З метою вирішення проблем, які було зазначено вище нами запропоновано шляхи їх вирішення (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Проблеми процесу збору аудиторських доказів та можливі шляхи їх вирішення

Проблема	Вирішення
Невизначено необхідної кількості аудиторських доказів при різних рівнях складових аудиторського ризику	Регресійне рівняння, виду: $Y = 4,29 + 3,59x_1 + 3,59x_2 - 4,84x_3$
Відсутність моделі оцінки якості аудиторських доказів	Модель оцінки якості аудиторських доказів
У наукових працях та нормативних актах не вказана процедура оцінки аудитором достатності отриманих аудиторських доказів	Концептуальна модель оцінки аудитором достатності отриманих аудиторських доказів

Таким чином, на основі проведеного дослідження процесу збору аудиторських доказів, можна сказати, що під час проведення аудиту на етапі збору, оцінки доказів існують проблематичні аспекти. Вирішення таких проблем сприяє як і підвищення достовірності та прозорості самого аудиту, так і для аудитора зумовить полегшення його праці та виконання, поставлених завдань у ході аудиту.

ВИСНОВКИ

Аудиторські докази – це підтверджена інформація, яка отримується аудитором під час проведення перевірки суб'єкта господарювання та є основою для формування та підтвердження аудиторського звіту про достовірність фінансової звітності суб'єкта перевірки. Аудиторські докази виступають базою для формування професійного судження аудитора та є інформацією, на яку посилається аудитор у своєму звіті щодо суб'єкта господарювання.

До аудиторських доказів є вимоги, яким вони мають відповідати. До таких критеріїв можна віднести достовірність, надійність, доречність, своєчасність, достатність, цінність. На достатність та необхідність аудиторських свідчень впливає ряд факторів. Аудитор на основі професійного судження повинен сформулювати висновок про цінність зібраних доказів. Законодавчим актом не фіксується кількість достатніх та відповідних доказів, які повинен зібрати аудитор до того, як йому доведеться дійти висновку.

Аудиторські докази є надійними, якщо вони отримані з компетентних та достовірних джерел. Виділяється декілька підходів до класифікації аудиторських доказів. Найбільш надійним видом таких доказів є прямі докази та докази, які були отримані аудитором від зовнішніх джерел.

До основних процедур отримання аудиторських доказів відносяться перевірки, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунок та аналітичні процедури, також виокремлюють такий вид процедур як «запит».

Компанія PwC займає конкурентну позицію в галузі надання аудиторських і консультаційних послуг. Проаналізувавши фінансові показники компанії, можна сказати, що всі показники відповідають нормативним значенням та мають тенденцію до покращення, що говорить про стабільне економічне становище компанії.

До того, як аудитори ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» розпочинають процес збору аудиторських доказів, проводяться підготовчі

заходи, під час яких створюється підґрунтя для подальшого проведення аудиту.

Аудиторами ТОВ АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» під час проведення аудиту застосовуються такі процедури як спостереження, запит, перевірка, аналітичні процедури, опитування. Для кожної статті фінансової звітності формується перелік процедур, які мають бути застосовані аудиторами для отримання достатніх доказів, щоб в подальшому сформувавши аудиторський звіт. Кількість і перелік таких процедур залежить від оцінки ризику аудитора, стану системи контролю суб'єкта перевірки, величини статі звітності.

Основними факторами впливу на ризик невиявлення мають властивий ризик та ризик контролю. Оскільки властивий ризик завжди присутній під час аудиту, ним не можна нехтувати, то для зменшення такого ризику як невиявлення потрібно, щоб система контролю суб'єкта перевірки функціонувала ефективно. Але повністю аудитор не може довіряти системі контролю клієнта. Також факторами зменшення ризику невиявлення є збільшення необхідної кількості доказів, які потрібно отримати в ході аудиторських процедур.

Визначення достатньої кількості аудиторських доказів є рішенням самого аудитора з врахуванням його знань, досвіду та професійного судження. Основою для такої оцінки є програми планування аудиту, вибір аудиторських процедур, робоча документація аудитора, її аналіз

Таким чином, на основі проведеного дослідження процесу збору аудиторських доказів, можна сказати, що під час проведення аудиту на етапі збору, оцінки доказів існують проблематичні аспекти. Вирішення таких проблем сприяє як і підвищення достовірності та прозорості самого аудиту, так і для аудитора зумовить полегшення його праці та виконання поставлених завдань у ході аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Analytical procedures URL: <https://www.accaglobal.com/hk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/analytical-procedures.html>
2. Audit procedures for obtaining audit evidence. URL: <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/1052.shtm>.
3. Cathy Fisher PDCA of Audit Evidence. URL: <https://www.theauditoronline.com/pdca-of-audit-evidence/>.
4. Improving and maintaining audit quality. URL: <https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/improving-and-maintaining-audit-quality/>.
5. Obtaining and documenting sufficient appropriate evidence on which to base the auditor's opinion is one of the main objectives of an audit of financial statements. URL: <https://www.accaglobal.com/an/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/specific-considerations.html>.
6. PwC Annual Report 2016/2017. URL: <https://static.financieel-management.nl/documents/16826/pwc-jaarbericht-2016-2017.pdf>.
7. PwC Annual Report 2017/2018. URL: <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-annual-report-2017-2018.pdf>.
8. PwC Annual Report 2018/2019. URL: <https://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/jaarbericht2019/pdf/pwc-jaarbericht-2018-2019.pdf>.
9. Sufficient appropriate audit evidence. URL: <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/1051.shtm>.
10. The audit process. URL: <https://www.pwc.com/mt/en/StudentMaterial/SummerMaterial/The%20audit%20process.pdf>.
11. Аудиторські докази. URL: http://www.zavantag.com/tw_files/16179/d-16178964/7z-docs/6.pdf.

12. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. 888с.
13. Бudyко О. В. Аудит: конспект лекцій. Кам'янське: ДДТУ, 2017. – 125 с.
14. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підруч. 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
15. Ватуля І.Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит: Практикум: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 304с.
16. Гнедіна К.В. Аудиторські докази: сутність та оцінювання: тези доп. І Міжнар. наук.-практ. конф. 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. Гончарук Я. А., Рудницький Я. А. Аудит : навч. посіб. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
19. Гордієнко Н.І., Харламова О.В. Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація: навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 1. Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с.
20. Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлісеєв А.В., Полякова Л.М. Аудит: теорія і практика: навч. посібн. Львів: Вид-во нац ун-ту «Львівська політехніка», 2004. 453с.
21. Залізняк Н. В., Нікульникова Т. Г., Шкіря Н. Л. Аудит : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2007. – 224 с.
22. Звіт про прозорість. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/about/pwc-assurance-transparency-report-ukr.pdf>.
23. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.00.09 . Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ , 2011. 40 с.

24. Каменська Т.О, Пилипенко І.І., Корінько М.Д., Проскуріна Н.М., Редько О.Ю. Сучасний аудит: підручник. Мін-во освіти і науки України, К.: Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2015. 323 с.
25. Корінько М. Д. Аудит облікових оцінок: документальне забезпечення формування висновків аудитора. *Вісник ЖДТУ. Серія Економічні науки*. 2012. №1 (59).С. 95-96.
26. Манько Н. Критерії оцінки доказовості аудиторського судження. *Path of Science: International Electronic Scientific Journal*. URL: <https://pathofscience.org/index.php/ps/article/view/579/590>.
27. Михалик М.В., Чубай В.М. методи оцінювання рівня аудиторського ризику: особливості, переваги та недоліки. *Молодий вчений*. 2019. №1 (65). С.486-492.
28. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 років, частина 1: пер. з англ. Дабіжа В.В., Кузуб О.А., Куреза Т.В., Терещенко Ю.В., Павленко Т.М., Івахненков С.В., Кулік С.І., Гринчишин Д.М.– К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017. – 1141 с.
29. Набок Л. В., Петраков Я. В. Відповідність та достатність аудиторських доказів: пошук оптимального співвідношення. URL: http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/14072/2/Conf_2009v2_Nabok_L_V-Vidpovidnist_ta_dostatnist_178.pdf.
30. Пантелеев В. П. Аудит : навч. посіб. – К. : Вид. дім «Професіонал», 2008. 400 с.
31. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія. К. : КНЕУ. 2003. С.206.
32. Подолянчук А. Ю. Процедури одержання аудиторських доказів. *Економічний часопис – XXI*. 2014. № 1-2(2). С. 60-63
33. Поняття та види аудиторських доказів URL: http://proaudit.com.ua/mijnarodni_standarti_auditu/ponyattya-i-vidi-auditorskix-dokaziv.phtml (дата звернення: 16.11.2019).

34. Проскуріна Н. М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія: автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.00.09. Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ, 2012. 38 с.
35. Проскуріна Н. П., Штепа О. Ю. Щодо трактування поняття «Аудиторські докази». URL: http://www.rusnauka.com/35_NOBG_2013/Economics/7_152321.doc.htm.
36. Пшенична А.Ж. Аудит: навчальний посібн. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
37. Редько О. Методи аудиторської практики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 5. С. 44–53.
38. Рубитель О. Система контролю якості аудиторських послуг або новий погляд на звичні речі. URL: <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/32109>.
39. Рядська В. В., Петраков Я. В. Аудит: навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
40. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні. Монографія.- Ужгород; «УжНУ», 2014. С. 200.
41. Сук Л. К. Аудиторські процедури для одержання доказів. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 81–84.
42. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація : автореф. дис д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ, 2012 . 35 с.
43. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб.– 2-е вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2003. – 223 с.
44. Шостаківська Н.М., Аудит : Курс лекцій . Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя, 2016. 152 с.
45. Штепа О. Ю. Документування аудиторських доказів. URL: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2014/Economics/7_155358.doc.htm.
46. Ян ван Тайнен, Рудніцька Р.М., Манфред ван Кестерен, Родні Беторіна та ін. Внутрішній фінансовий аудит. – К.: ТОВ «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2015. – 77 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

Fediay A. U. Organization of the audit evidence as a compositional audit. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2019.

The master's thesis focuses on the the nature of audit evidence, the sources of its receipt, classification, systematization of procedures used to collect audit evidence, the relationship between the amount of audit evidence and audit risks. The main aim of this research is to recommendations a model for determining the required amount of evidence for the risks involved and a model for assessing the adequacy of audit evidence.

Keywords: audit evidence, adequacy of audit evidence, characteristics of audit evidence, evaluation of audit evidence, sources of audit evidence, classification of audit evidence, audits, observations, polls, confirmations, counting, analytical procedures.

АНОТАЦІЯ

Федяй А. Ю. Організація збору аудиторських доказів як складова аудиту. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2019 р.

У роботі досліджено сутність аудиторських доказів, джерела їх отримання, класифікація, систематизації процедур, які використовуються для збору аудиторських доказів, зв'язку між кількістю аудиторських доказів та аудиторськими ризиками. Основною метою цього дослідження є розробка моделі для визначення необхідної кількості доказів за наявних ризиків та моделі оцінки достатності аудиторських доказів.

Ключові слова: аудиторські докази, достатність аудиторських доказів, характеристики аудиторських доказів, оцінка аудиторських доказів, джерела отримання аудиторських доказів, класифікація аудиторських доказів, перевірки, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунок, аналітичні процедури.

Додаток Б

Таблиця Б. 1 – Визначення терміну «аудиторські докази» [12, 14, 28, 35]

Автор, джерело	Визначення
МСА 500 «Аудиторські докази», Суворова С. П., Парушина Н. В., Галкина Е. В.	Інформація, що використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка
Білуха М. Т.	Професійна інформаційна комунікація, яка класифікується на робочу, пряму, непряму та опосередковану
Кузьмінський А., Сопко В., Завгородній В.	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 чи спростуванням тієї чи іншої дії чи події
Усач Б. Ф.	Інформація, яка отримана аудитором за допомогою тестів та процедур перевірки на суттєвість з метою вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку(звіту)
Проскуріна Н. М., Штепа О. Ю.	Документально підтверджена інформація, одержана аудитором під час виконання процедур з аудиту з метою формування аудиторського судження щодо об'єктів аудиторської перевірки, на якому в подальшому ґрунтується незалежна аудиторська думка про достовірність фінансової звітності
Рядська В. В., Петраков Я. В.	Для досягнення мети аудиту – про формування висновку про достовірність фінансової звітності – необхідно зібрати інформацію, на підставі якої аудитор може зробити необхідне обґрунтування такого висновку. Сукупність отриманої інформації формує аудиторські докази
Вороніна Л. І.	інформація, одержана аудитором від економічного суб'єкта, що перевіряється, і третіх осіб, або результат її аналізу, що дає можливість зробити висновки і виразити власну думку аудитора щодо достовірності бухгалтерської звітності
Серікова Т., Понікаров В., Кожанова	інформація, одержана аудитором для вироблення думки, на підставі якої ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту
Давидов Г.	інформація, одержана аудиторами при підготовці висновків, на яких ґрунтується аудиторський звіт
Подольський В. И., Савин А. А., Сотникова Л. В.	інформація, одержана аудитором при формуванні висновків, на яких ґрунтується його думка, первинні документи та бухгалтерські записи, які складають основу фінансової звітності, а також підтверджуюча інформація, яка одержана з інших джерел

Продовження додатку Б

Таблиця Б.2 – Критерії оцінки аудиторських доказів [26]

Критерії	Зміст критерію	Забезпечення
Достовірність	Точність, нейтральність, об'єктивність інформації, в залежності від обставин, при яких вона отримана та може бути оцінена лише на завершальному етапі аудиту	У поєднанні – кумулятивному ефекті, надійності і доречності (виконання найбільш якісних та відповідних процедур)
Надійність	Якість інформації, яка забезпечує обґрунтованість відсутності в ній помилок і викривлень та відображає необхідну інформацію	Під час вибору джерел і методів перевірки в процесі планування та збору доказів.
Доречність	Відповідність доказів цілям завдання та предмету дослідження	Під час складання загального плану і програм аудиту при виборі процедур стосовно відповідного твердження
Своєчасність	Відповідність інформації за строками її отримання, не пізніше прийняття рішення	Визначення часових обмежень при плануванні і складанні програм аудиту
Достатність	Кількість достовірної інформації необхідної для висловлення думки аудитора стосовно достовірності фінансової звітності	При визначенні обсягу доказів та їх достовірності (якості)
Цінність	Обсяг інформації, який визначається в залежності від наявності або відсутності переконливих фактів, які входять до складу предмета дослідження	У поєднанні – кумулятивному ефекті, достовірності та достатності

Додаток В

Таблиця В.1 – Джерела доказів в аудиті, наведені в економічній літературі [30]

Джерело доказів	Бичкова С. М.	Дерій В. А., Кізіма А. Я.	Макальська М. Л., Пирожкова Н. А.	МСА	Скобара В. В.	Шеремет А. Д., Суйц В. П.	Всього
Первинні документи суб'єкта та третіх осіб	x	x	x	+	+	+	3
Регістри бухгалтерського обліку суб'єкта та третіх осіб	x	x	x	+	+	+	3
Усні висловлювання співробітників суб'єкта і третіх осіб	x	x	x	+	+	+	3
Порівняння одних документів з іншими, а також порівняння документів з документами третіх осіб	x	x	x	+	+	+	3
Результати інвентаризації майна суб'єкта, що проводилась співробітниками суб'єкта	x	x	x	+	+	+	3
Бухгалтерська звітність	x	x	x	+	+	+	3
Засновницькі документи	x	+	x	x	x	x	1
Документи, які є підставою для здійснення господарських операцій або підтверджують фактичне їх здійснення	x	+	x	x	x	x	1
Дані про господарські засоби (активи) та їх джерела (капітал, заборгованість)	x	+	x	x	x	x	1
Інформація адміністрації та персоналу підприємства	x	+	x	x	x	x	1
Результати перевірок господарської діяльності та звітності постачальників, покупців, замовників та інших контрагентів підприємства	x	+	x	x	x	x	1
Облікові записи	+	x	x	x	x	x	1
Інвентаризація, результати якої доводять фактичне існування запасів	+	x	x	x	x	x	1
Аудиторські підтвердження, надані третьою стороною	+	x	x	x	x	x	1
Зовнішні документи	+	x	x	x	x	x	1
Внутрішні документи	+	x		x	x	x	1
Перерахунок запасів в грошовому виразі з врахуванням внесених в документи змін	+	x	x	x	x	x	1
Результати аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта	x	x	x	+	+	x	2
Матеріали арбітражних або судових органів	x	x	x	x	+	x	1

Продовження таблиці В.1

Статистична звітність та ін. Звітність	x	x	+	x	x	x	1
Статутні документи, договори, накази та ін. адміністративні документи	x	x	+	x	x	x	1
Звернення до керівництва та пояснення в усній і письмовій форм	x	x	+	x	x	x	1

Додаток Г

Таблиця Г. 1 – Процедури (методи, прийоми) аудиту для отримання доказів у наукових поглядах вчених [32]

Процедури, методи, прийоми	Гончарук А. Я., Рудницький В. С.	Радська В. В., Петраков Я. В.	Савченко В. Я.	Усач Б. Ф.	Янчева Л. М., Макаєєва З. О., Баранова А. О.
Перевірка		+	+	+	+
Спостереження	+	+	+	+	+
Запит		+			
Підтвердження	+	+	+	+	+
Перерахунок	+	+	+	+	
Аналітичні процедури	+	+	+	+	+
Опитування	+		+	+	+
Аналіз	+				
Вивчення	+				
Тести господарських операцій	+				
Повторне виконання		+			
Нормативно-правова перевірка документів		+	+		
Зустрічна перевірка документів			+		
Взаємний контроль документів			+		
Контрольний обмір виконаних робіт			+		
Контрольний запуск сировини та матеріалів			+		
Техніко-економічні розрахунки			+		
Перевірка документів за змістом					+
Фактичний контроль (інвентаризація)			+		+
Обстеження на місці			+		
Обстеження					+

Продовження додатку Г

Таблиця Г. 2 – Інформація, яка перевіряється за допомогою підтверджень [39]

Вид інформації	Джерело підтвердження
Активи	
Гроші в банку	Банк
Рахунки до отримання	Дебітор
Товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в спільних складських приміщеннях	Спільні складські приміщення
Сума в готівці, що виникає в результаті відмови від страхування життя	Страхова компанія
Пасиви	
Рахунки до сплати	Кредитор
Аванси клієнтів	Клієнт
Застави до сплати	Особи, що видають суми під заставу
Власний капітал	
Акції, що випущені в обіг	Реєстратор і трансфертний агент
Інша інформація	
Покриття страховкою	Страхова компанія
Додаткове забезпечення, що знаходиться у кредиторів	Кредитор

Продовження додатку Г

Таблиця Г. 3 – Взаємозв'язок між прийомами аудиту, завданнями аудиторської перевірки та видами аудиторських доказів [11]

Прийоми аудиту	Завдання аудиту	Вид доказів
Прослідковування (первинний документ – головна книга	Перевірка повноти відображення платіжних документів у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку	Документальні
	Повнота обліку і оцінка дебіторської заборгованості	
Прослідковування (головна книга – первинний документ)	Підтвердження записів на рахунку реалізації з платіжними документами	Фізичні
	Існування і оцінка дебіторської заборгованості	
Розрахунок (підрахунок)	Підрахунок грошових коштів у касі	Фізичні
	Оцінка грошових коштів	
Спостереження	Спостереження за проведенням клієнтом інвентаризації запасів	Фізичні
	Існування, повнота обліку і оцінка запасів	
Опитування	Запит адвоката про судові справи	Письмові пояснення
	Опитування	
	Оцінка зобов'язань	Усні
	Оцінка запасів	
Підтвердження	Підтвердження банком залишків на рахунках у банку	Підтвердження
	Існування, права і оцінка грошових коштів	
Перерахунок	Перерахунок нарахованих відсотків до сплати	Математичні
	Оцінка відсотків до сплати	
Аналіз	Порівняння запланованого обсягу реалізації з фактичним	Аналітичні
	Існування, повнота обліку і оцінка продаж	

Додаток Д

Таблиця Д.1 – Приклади аналітичних процедур [1]

Аналітична процедура	Приклад
Аналіз співвідношення	Порівняння показників продажів за день за сумою попередніх років. Ця залежність між дебіторською заборгованістю та продажем повинна залишатися приблизно однаковою з часом, якщо не відбулися зміни в клієнтській базі, кредитній політиці організації або в практиці її стягнення
Аналіз тенденцій	Порівняння кінцевих залишків на рахунку витрат на компенсацію за кілька років. Ця сума повинна дещо зрости при інфляції. Незвичайні сплески можуть свідчити про те, що фальшиві виплати здійснюються фальшивим працівникам через систему оплати праці
Тести на прийнятність	Множення кількості працівників на середню оплату, щоб оцінити загальну річну компенсацію, а потім порівняйте результат із фактичними загальними витратами на компенсацію за період. Клієнт повинен пояснити будь-яку істотну різницю від цієї суми, наприклад виплату премій або відпустку працівника без оплати

Додаток Е

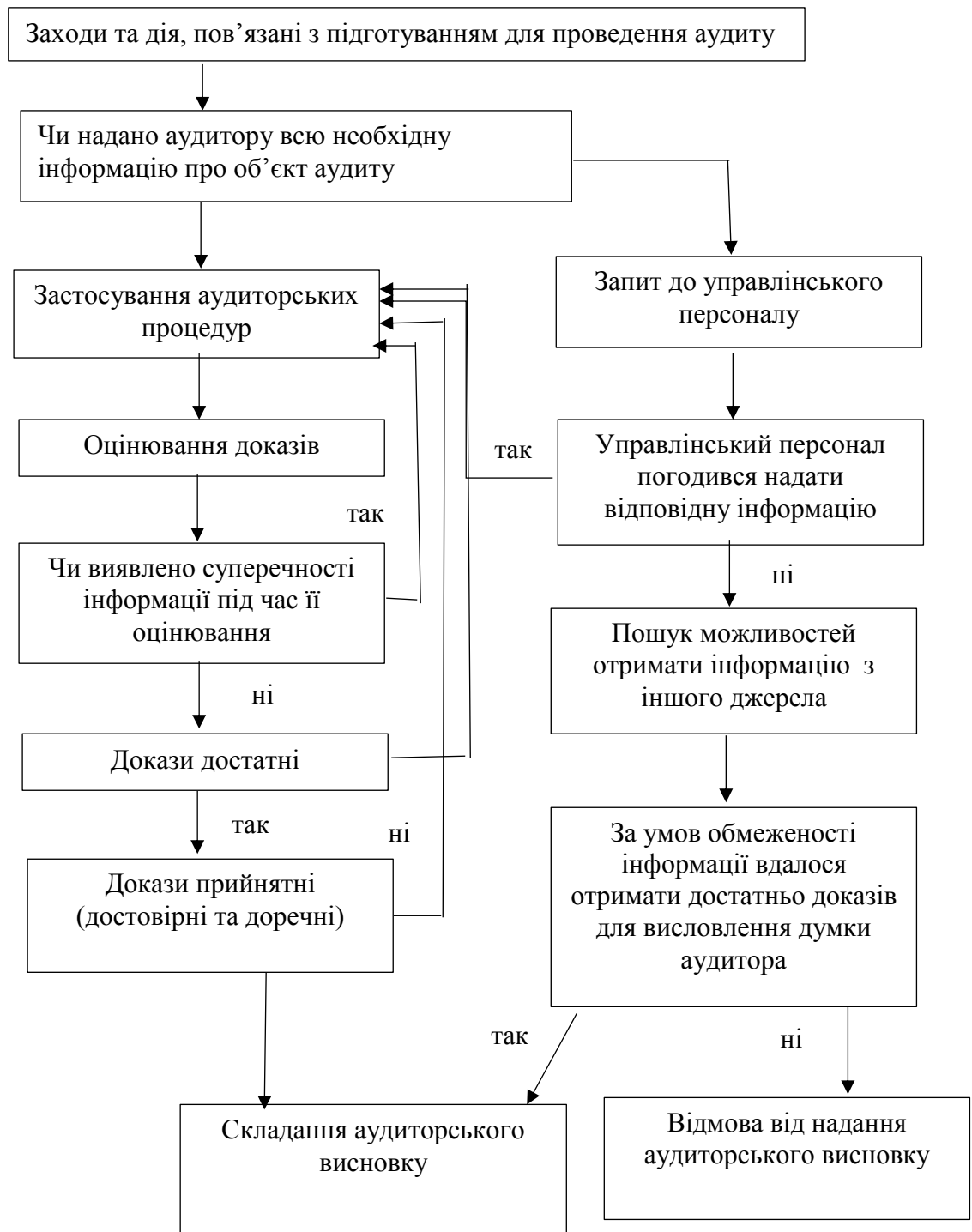


Рисунок Е.1 – Алгоритм отримання та оцінювання аудиторських доказів у процесі здійснення аудиту

Додаток Ж

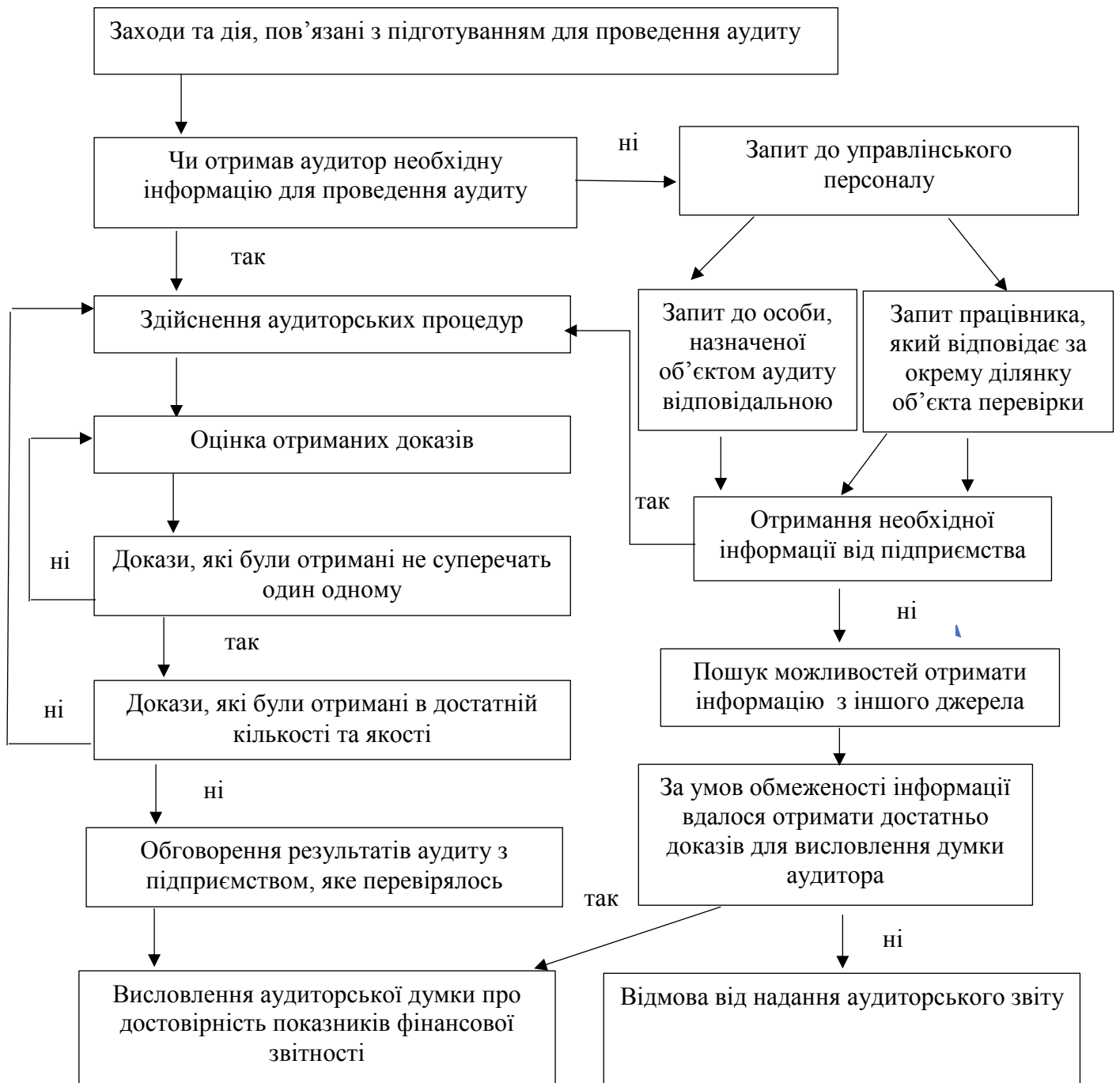


Рисунок Ж.1 – Алгоритм отримання та оцінювання аудиторських доказів у процесі здійснення аудиту