

1. ПОНЯТТЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ТА ЇХ ВИДИ

Аудиторські докази - це інформація, отримана аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку і звіту. Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок.

Аудиторські докази одержують шляхом належного поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. Вони складаються з первинних документів та облікових записів, покладених в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел.

Критерії достатності та належності взаємопов'язані й стосуються аудиторських доказів, отриманих як при тестуванні систем контролю, так і під час здійснення процедур перевірки на суттєвість. Достатність є виміром кількості аудиторських доказів, належність є виміром їхньої якості й надійності та їх відповідності конкретному твердженню.

Аудитор спирається на аудиторські докази, які мають не тільки достатній, а й переконливий характер. Крім того, аудитор вишукує аудиторські докази в різних джерелах інформації і різного характеру для підтвердження одного і того ж твердження. Формулюючи аудиторський висновок, аудитор звичайно не досліджує всієї інформації, наявної в його розпорядженні, й не здійснює суцільної перевірки її, а визначає тільки основні елементи, які в цілому характеризують стан суб'єкта підприємницької діяльності.

На достатність аудиторських доказів впливає ряд факторів:

- * оцінка аудитором характеру та величини ризику, притаманних як на рівні фінансової звітності, так і на рівні залишків на рахунку чи за класом операцій;
- * характер систем обліку та внутрішнього контролю й оцінка ризиків контролю;
- * досвід, набутий у процесі попередніх аудиторських перевірок;
- * результати аудиторських процедур із можливими виявленими фактами помилок чи шахрайства;
- * джерело та надійність наявної інформації.

Аспектами систем обліку і внутрішнього контролю, щодо яких аудитор одержує аудиторські докази, є:

- * структура - системи обліку та внутрішнього контролю, розроблені так, щоб попереджати і виявляти та виправляти суттєві перекручення;
- * функціонування - наявні системи, які ефективно працювали протягом певного періоду.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання - внутрішнього чи зовнішнього, а також від характеру їх.

За характером розрізняють візуальні, документальні та усні докази.

Аудиторські докази із зовнішніх джерел (наприклад, підтвердження, отримані від третьої особи) більш надійні, ніж отримані з внутрішніх джерел. Аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші у разі наявності ефективних систем обліку і внутрішнього контролю. Аудиторські докази, отримані за допомогою проведених тестів, надійніші за ті, що отримані від працівників підприємства. Аудиторські докази у формі документів чи письмових подань надійніші, ніж усні подання. Якщо аудиторські докази одержані з різних джерел, різного характеру і відповідають один одному, то вони більш переконливі.

У разі неможливості одержати достатні належні аудиторські докази аудитор має дати позитивний висновок із застереженнями або негативний висновок.

Види аудиторських доказів: прямі, другорядні, усні, візуальні, документальні.

2. ДЖЕРЕЛА І ПРОЦЕДУРИ ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ТА ВИМОГИ, ЩО ДО НИХ ВИСУВАЮТЬСЯ

Джерелами аудиторських доказів є:

- * дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- * облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;
- * Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітної періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;
- * баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал;

- * інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного убутку);
- * розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;
- * оперативна, статистична, податкова звітність;
- * матеріали перевірок і ревізій, проведених органами податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, статистики, банків та ін.;
- * матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);
- * дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;
- * письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних та посадових осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, замовників тощо.

Для отримання аудиторських доказів щодо відповідності структури й ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю виконують тести систем контролю. Крім того, використовуються процедури перевірки на суттєвість для отримання аудиторських доказів із метою виявлення суттєвих перекручень у фінансовій звітності. Такі процедури бувають двох типів: у вигляді перевірок операцій та залишків за рахунками й проведених аналітичних процедур.

Під час отримання аудиторських доказів за допомогою тестів систем контролю аудитор слід розглянути достатність та належність аудиторських доказів для обґрунтування оцінки розміру ризику невідповідності внутрішнього контролю.

При отриманні аудиторських доказів процедурами перевірки на суттєвість аудитор повинен оцінити розмір достатності та належності аудиторських доказів, одержаних шляхом таких процедур, разом із будь-якими даними, одержаними в результаті тестів систем контролю для обґрунтування тверджень фінансової звітності.

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

- * наявність: актив чи пасив існує на конкретну дату;
- * права і обов'язки: актив чи пасив належить підприємству на певну дату;

- * факт події: факт того, що була здійснена операція чи подія, пов'язана з підприємством у конкретний період;
- * повнота: немає невідображених в обліку активів, пасивів, суттєвих операцій чи подій;
- * оцінка: оцінка активів чи пасивів зроблена правильно і вони відображені в усіх суттєвих аспектах обліку за правильною вартістю;
- * вимір: операція чи інша подія в повному обсязі відображена в обліку, а надходження і видатки відображені у відповідному періоді;
- * представлення і розкриття: позиція фінансової звітності розкрита, класифікована й описана за правилами її підготовки.

Аудиторські докази одержують стосовно кожного суттєвого твердження фінансової звітності. Аудиторські докази стосовно якогось одного твердження, наприклад, наявності запасів, не можуть служити підставою для неодержання аудиторських доказів стосовно інших тверджень, наприклад, тверджень правильності їх оцінки. Характер, термін проведення та обсяг процедур перевірки на суттєвість залежать від конкретних тверджень. У результаті проведення тестів можна отримати аудиторські докази стосовно декількох тверджень, наприклад, інформація про суми дебіторської заборгованості може бути джерелом аудиторських доказів стосовно як наявності їх, так і правильності оцінки.

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування однієї або декількох із зазначених нижче процедур: перевірки, спостереження, опитування і підтвердження, підрахунку та аналітичних процедур. Термін проведення таких процедур частково залежатиме від часу, протягом якого потрібні аудиторські докази не вичерпано.

Перевірка складається з вивчення бухгалтерських реєстрів, документів або матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських реєстрів та документів надає аудиторські докази різного рівня надійності, залежно від їхнього характеру і джерела отримання та ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства. До трьох основних категорій документальних аудиторських доказів, що мають для аудитора різний рівень надійності, належать: документальні аудиторські докази, які створені третіми особами і зберігаються на підприємстві; документальні аудиторські докази, які створені й зберігаються у третіх осіб; документальні аудиторські докази, які створені й зберігаються на підприємстві.

Таким чином, основними процедурами одержання аудиторських доказів є:

- * перевірка;
- * спостереження;
- * опитування і підтвердження;
- * підрахунок;
- * аналітичні процедури.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність аудиторських доказів?
2. Які фактори впливають на достовірність аудиторських доказів?
3. Які є джерела аудиторських доказів?
4. Які є основні процедури отримання аудиторських доказів?