план

# Аудиторські докази

7.1. Поняття аудиторських доказів та їх види

7.2. Джерела і процедури отримання аудиторських доказів та вимоги, що до них висуваються

**АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ**

***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 регістри, де нагромаджується й узагальнюється інфор-

мація зі звітів та прикладених до них первинних документів з по­гляду їхнього економічного змісту;

• Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного 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 аудитору 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 регістрів, до­кументів або матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських регі­стрів 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.