

Тема 6 Аудиторські докази та робочі документи аудитора

- 6.1 Концепція аудиторських доказів.
- 6.2 Вимоги до кількості та якості аудиторських доказів, джерела аудиторських доказів.
- 6.3 Використання тверджень при отриманні аудиторських доказів.
- 6.4 Аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів.
- 6.5 Робочі документи аудитора.

6.1. Концепція аудиторських доказів.

Відповідно МСА 500 «Аудиторські докази» – аудиторські докази – це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Вони охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою фінансових звітів та іншої інформації. Не очікується, що аудитор розглядатиме всю інформацію, яка може існувати.

Аудиторські докази – це інформація, отримана аудитором для висловлення його незалежної думки в аудиторському висновку.

Аудиторські докази є накопичувальними за характером та узагальнюють докази, які отримані від аудиторських процедур, виконаних в ході аудиторської перевірки. Аудиторські докази можуть бути отримані з матеріалів попередніх перевірок, а також з урахуванням процедур політики якості аудиторських перевірок.

Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансових звітів на основі облікових записів суб'єкта господарювання. Аудитор отримує аудиторські докази, перевіряючи облікові записи різними методами. Наприклад, за допомогою аналізу та огляду; повторно виконуючи процедури, яких дотримувалися в процесі підготовки фінансової звітності та звіряючи відповідні типи та використання тієї самої інформації. За допомогою виконання таких аудиторських процедур аудитор може визначити, що облікові регістри є внутрішньо послідовними та узгоджуються з фінансовими звітами. Проте, оскільки самі облікові записи не забезпечують достатні аудиторські докази, на яких ґрунтується думка аудитора про фінансові звіти, аудитор отримує інші аудиторські докази.

До інших аудиторських доказів відноситься інформація протоколів зборів, підтвердження третіх сторін, висновки аналітиків, порівняльні дані конкурентів (аналіз оціночних показників), посібники з процедур контролю. Аудитор може використовувати інформацію, як аудиторські докази, отриману аудитором за допомогою таких аудиторських процедур, як запит, спостереження та перевірка. Аудиторськими доказами може бути інша інформація яка отримана самим аудитором, яка надає аудиторові можливість дійти висновку на основі достатніх доказів.

6.2 Вимоги до кількості та якості аудиторських доказів, джерела аудиторських доказів.

Отримані аудиторські докази повинні відповідати певним вимогам щодо їх кількості та якості.

Основними факторами, які формують вимоги до аудиторських доказів є:

- необхідність належної обґрунтованості аудиторського висновку;
- дотримання економічності аудиту.

Ці фактори мають протилежний вплив. Чим більше доказів буде зібрано, тим обґрунтованим буде висновок, але аудитор завжди працює в умовах обмеження часу перевірки та її вартості. Досягнення певної рівноваги між вказаними факторами можливе лише при врахуванні як кількісних, так і якісних характеристик доказів.

Кількість аудиторських доказів визначається поняттям достатності.

Достатність – це критерій аудиторських доказів, з точки зору можливості обґрунтувати висновок на підставі вибіркової перевірки.

Фактори, які впливають на достатність аудиторських доказів:

- оцінка аудиторського ризику;
- характер системи бухгалтерського обліку;
- оцінка системи внутрішнього контролю;
- джерела на надійність інформації;
- якість аудиторських процедур;
- досвід попередніх аудиторських перевірок.

Відповідність – це оцінка якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та відповідність щодо підтвердження господарських операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації і пов'язаних з нею тверджень або виявлення викривлень в них.

Відповідно, достатність та відповідність аудиторських доказів взаємозалежні. Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їх низьку якість.

Загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів:

- аудиторські докази достовірніші, якщо отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
- аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел, достовірніші, якщо відповідні процедури внутрішнього контролю є ефективними;
- аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, спостереження за застосуванням контролю), достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані непрямо або шляхом припущення (наприклад, запит про застосування контролю);
- аудиторські докази достовірніші, якщо вони існують у формі документів, що зберігаються на паперових, електронних чи інших носіях (наприклад, стенограма зборів, записана під час їх проведення, достовірніша, ніж пізніше усне подання обговорюваних питань);

- аудиторські докази, отримані із оригіналів документів, достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані з ксерокопій чи копій, переданих факсом.

Аудитор звичайно одержує вищий рівень впевненості на основі послідовних аудиторських доказів, отриманих із різних джерел чи різного характеру, ніж на основі окремих аудиторських доказів при окремому розгляді. Крім того, отримання аудиторських доказів із різних джерел чи різного характеру може свідчити, що окремий аудиторський доказ є недостовірним. Якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури потрібні для усунення такої невідповідності.

Джерелами аудиторських доказів мають бути:

- дані первинних документів і звітів;
- облікові реєстри;
- Головна книга;
- Фінансова звітність;
- матеріали інвентаризацій за звітний період;
- розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, накази, розпорядження, бізнес - план;
- оперативна, статистична, податкова звітність;
- матеріали перевірок контролюючими органами;
- матеріали внутрішнього контролю;
- дані фактичного і документального контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудитора;
- письмові, усні заяви, пояснювальні та доповідні записки матеріально відповідальних осіб (далі - МВО) та посадових осіб, замовників тощо.

6.3 Використання тверджень при отриманні аудиторських доказів.

Управлінський персонал несе відповідальність за достовірне подання фінансових звітів, які відображають характер та діяльність суб'єкта господарювання. Пояснюючи, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, управлінський персонал явно чи неявно робить твердження щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації.

Твердження, які використовує аудитор, поділяються на категорії:

1. Твердження щодо господарських процесів та подій за період, що перевіряється:

- **наявність:** операції та події, які відображені в звітності, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;
- **повнота:** відображені всі операції та події, які мають бути відображені в звітності;

- **точність:** суми та інші дані, які стосуються відображених з звітності операцій та подій, відображені належним чином;
- **відсічення:** операції та події відображені у відповідному звітному періоді;
- операції та події відображені на відповідних рахунках.

2. Твердження про залишки на рахунках на кінець періоду:

- **існування:** активи, зобов'язання та частки участі в капіталі існують;
- **права і зобов'язання:** суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання;
- **повнота:** відображені всі активи, зобов'язання та частки участі в капіталі, які мають бути відображені в звітності;
- **оцінка вартості та розподіл:** активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включені в фінансові звіти у відповідних сумах та будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподіл відображені відповідним чином.

3. Твердження про подання та розкриття інформації:

- **наявність та права й зобов'язання:** події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;
- **повнота:** включено розкриття всієї інформації, яка має бути включеною в фінансові звіти;
- **класифікація та зрозумілість:** фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване;
- **точність та оцінка вартості:** фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.

6.4 Аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів.

Аудитор отримує аудиторські докази для формулювання обґрунтованих висновків, на яких базується аудиторська думка, виконуючи аудиторські процедури з метою:

- отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, для оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «**процедури оцінки ризиків**»);
- перевірки операційної ефективності процедур контролю, яка унеможливорює помилки та шахрайство (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «**тести контролю**»);

- виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «процедури по суті»)

Тести контролю виконуються з метою отримання аудиторських доказів щодо ефективності:

- організації систем обліку та внутрішнього контролю, тобто чи організовані вони належним чином, щоб запобігти суттєвим викривленням та дають змогу виявляти і виправляти їх;

- функціонування внутрішнього контролю протягом певного періоду.

Процедури по суті – це перевірки, проведені для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. Є два типи процедур по суті:

- перевірки докладної інформації про операції та залишки;
- аналітичні процедури.

Аналітичні процедури – це процедури, які складаються з аналізу важливих коефіцієнтів та тенденції і подальшого вивчення результатів відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від передбачуваних сум.

Аудитор одержує аудиторські докази, виконавши одну або кілька таких процедур: перевірка, спостереження, запит і підтвердження, підрахунок і аналітичні процедури.

Перевірка складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації, Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру та джерела, а також, в разі внутрішніх записів та документів, залежно від ефективності процедур контролю за їх створенням.

Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів.

Перевірка окремих статей запасів, як правило, полягає в спостереженні за інвентаризацією.

Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази щодо виконання процесу чи процедур, але обмежується певним моментом часу, в якому відбувається спостереження, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу чи процедур.

Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і не фінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту. У деяких випадках відповіді на запити є основою для зміни чи виконання додаткових аудиторських процедур аудитором.

Аудитор виконує аудиторські процедури додатково до використання запитів для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів. Запит сам по собі, як правило, не надає достатні аудиторські докази для виявлення

суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, запит сам по собі не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю.

Підтвердження, які є особливим типом запитів, - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін, щодо здійснення певних господарських операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку та іншої облікової інформації. До них належать в першу чергу листи про підтвердження дебіторської заборгованості, витяги (звіти) банку щодо залишків на рахунках у банку.

Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Перерахування можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання.

Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які з самого початку виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням інформаційних технологій. Наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.

Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і не фінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи, починаючи від простих порівнянь і до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованих фінансових звітів, фінансових звітів компонентів (наприклад, дочірніх підприємств, підрозділів або сегментів) та до окремих елементів фінансової інформації. Вибір аудитором процедур, методів та обсягу їх застосування є справою професійного судження.

6.5 Робочі документи аудитора.

Відповідно Міжнародного стандарту аудиту «Документація» аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з погляду формування доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторську перевірку виконано згідно МСА.

Під терміном «документація» розуміють матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього.

Робочі документи – це записи, зроблені аудитором щодо планування робіт, характеру, часу та обсягу здійснюваних аудиторських процедур, результатів таких процедур, а також висновки, зроблені на підставі отриманих доказів.

Робочі документи аудитора – документально зафіксована інформація, отримана у процесі аудиту, інформація задокументована аудитором за допомогою тестування.

Робочі документи аудитора – документи, що створюються в процесі аудиту з метою управління ним, або використовуються як докази достатньої обґрунтованості думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності.

Таким чином, робочі документи:

- допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;
- допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;
- містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора.

Обсяг робочих документів залежить від професійного судження аудитора, оскільки документування кожного питання, розглянутого аудитором, не потрібне й не доцільне. Робочі документи мають містити пояснення аудитора щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків про них аудитора.

На форму і зміст робочих документів впливають такі чинники:

- характер завдання;
- форма аудиторського висновку;
- характер і складність бізнесу;
- характер і стан систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- потреба (за певних обставин) у керівництві, нагляді й перевірці роботи, виконуваної асистентами;
- використання у процесі аудиторської перевірки конкретних методів та прийомів.
- зміст, форма, порядок складання робочих документів визначаються аудиторською фірмою відповідно нормативних документів, що регулюють аудиторську діяльність.

Проведення аудиту за сучасною методикою потребує системного підходу до його організації, робочі документи аудитора допомагають систематизувати напрямки перевірки, отримані результати та внести своєчасності і необхідні коригування.

Робочі документи є власністю аудитора. Хоча на розсуд аудитора частина чи витяги з робочих документів можуть надаватися суб'єктові господарювання, але слід зауважити, що вони не замінюють облікових записів суб'єкта господарювання.

Робочі документи повинні мати наступні реквізити:

- найменування документу;
- найменування суб'єкта господарювання, де проводиться аудит;
- період перевірки;
- дата складання документа;
- зміст документа;
- підпис осіб, які склали документ;
- дата перевірки документа;

- підпис особи, яка перевірила документ.

Робочі документи зберігаються в папках («файлах») за кожним клієнтом. Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудиторській фірмі, яка забезпечує їх надійність та конфіденційність зберігання.

Приклад робочого документа.

Код РД																								
Аудит основних засобів																								
Аудиторська фірма Підприємство Період перевірки																								
Перелік виявлених помилок і порушень при перевірці формування первісної вартості основних засобів																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 5%;">№ з/п</th> <th style="width: 40%;">Найменування первинного документа, облікового регістру</th> <th style="width: 15%;">№ документа</th> <th style="width: 10%;">Дата</th> <th style="width: 10%;">Сума</th> <th style="width: 20%;">Характер порушення</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>	№ з/п	Найменування первинного документа, облікового регістру	№ документа	Дата	Сума	Характер порушення																		
№ з/п	Найменування первинного документа, облікового регістру	№ документа	Дата	Сума	Характер порушення																			
Виконав Перевірів																								

Класифікація робочих документів аудитора наведена в табл.6.1.

Таблиця 6.1 – Класифікація робочих документів аудитора

Класифікаційна ознака	Види робочих документів
Час ведення і використання	Тривалого використання Нетривалого використання
Спосіб і джерела отримання	Від третіх осіб Від підприємства-клієнта Складені аудитором
Характер інформації	Правового характеру Про організаційну структуру Види діяльності підприємства Про систему внутрішнього контролю

	Про систему бухгалтерського обліку Робочі документи аудитора Аудиторський висновок, звіт тощо
Призначення	Оглядові Інформативні Підтверджуючі Розрахункові Порівняльні Аналітичні
Строки складання	Підготовчого періоду Фактичного етапу перевірки Завершального етапу аудиту

Контрольні питання.

1. Поясніть, що означають аудиторські докази?
2. Які вимоги до аудиторських доказів?
3. Назвіть фактори, які формують вимоги до аудиторських доказів.
4. Назвіть фактори, які впливають на достатність аудиторських доказів.
5. Назвіть загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів.
6. Назвіть джерела аудиторських доказів.
7. Назвіть процедури отримання аудиторських доказів.
8. Поясніть суть і призначення робочих документів аудитора.
9. Які чинники впливають на робочі документи аудитора.