

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-74-14>

УДК 657.1

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ЯК ОСНОВА ЗВІТУ З АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУСПІЛЬНО-ЗНАЧИМИХ ПІДПРИЄМСТВ: ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

AUDIT EVIDENCE AS A BASIS FOR THE AUDIT REPORT ON THE FINANCIAL STATEMENTS OF SOCIALLY SIGNIFICANT ENTERPRISES

Бурак Маркіян Павлович

аспірант,

Національний університет «Львівська політехніка»

ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-3278-3590>**Burak Markiian**

Lviv Polytechnic National University

Стаття присвячена суті аудиторських доказів, як аргументам, які одержуються аудитором в процесі здійснення аудиторських процедур, на основі яких ґрунтується аудиторська думка, висловлена у звіті аудитора. Наведено основні вимоги до параметрів і змісту інформації, яка вважається отриманням аудиторських доказів. Розкрито особливості таких аудиторських процедур, як перевірка відповідності та стану запасів щодо їх використання у господарській діяльності, існування розташування та стан основних засобів, відповідності заборгованостей підприємства та іншими статтями фінансової звітності. Це надає характеристику забезпечення достатності між визначеними цілями на аудит, характером аудиторської процедури, їхньою адекватністю та типами аудиторських процедур, з огляду на дотримання суб'єктом господарювання вимог концептуальної основи фінансового звітування щодо розкриття цих статей у фінансової звітності.

Ключові слова: аудит, аудиторські докази, фінансова звітність, підприємства що становлять суспільний інтерес, аудиторські перевірки, аудиторські процедури.

The article is devoted to the practical coverage of audit evidence during the period of martial law in the territory of Ukraine for more than three years, starting from February 24, 2022. It is proved that audit evidence is the arguments obtained by the auditor in the process of performing audit procedures, on the basis of which the audit opinion expressed in the audit report is based. The main requirements for the parameters and content of information that is considered audit evidence are given. The article reveals the specifics of such audit procedures as checking the compliance and condition of inventories for their use in business activities, the availability, location and condition of fixed assets, the compliance of the enterprise's debts and other financial statements. This provides a characterization of the adequacy between the specified audit objectives, the nature of the audit procedure, their adequacy and types of audit procedures, taking into account the compliance by the business entity with the requirements of the conceptual framework of financial reporting regarding the disclosure of these items in the financial statements. A generalized overview of the implementation of audit procedures is provided to ensure the receipt of reliable information, which, in turn, will provide sufficient audit evidence. It is confirmed that the audit of the financial statements of public interest entities can have a decisive impact on the latter's implementation of their main activities in the usual manner, which affects the ability of the national economy to produce products and provide services. The emphasis of the study is on obtaining audit evidence, in particular, during the audit of large enterprises, since they largely ensure the demand for certain products or services. The results of the study are presented and the features of the implementation of audit procedures to obtain audit evidence at different stages of the audit of financial statements are disclosed. This article provides examples of audits of various enterprises with different organizational and legal forms, and all data has been depersonalized for confidentiality purposes.

Keywords: audit, audit evidence, financial statements, entities of public interest, audit inspections, audit procedures.

Постановка проблеми. Аудиторські докази є основною категорією в проведенні незалежного аудиту фінансової звітності, так як, на них ґрунтується думка аудитора. Докази під час проведення аудиту – це факти, що стосуються фінансової звітності підприємства клієнта, які отримує аудитор користуючись різноманітними джерелами, передусім від управлінського персоналу, третіх осіб, самостійно за допомогою аудиторських процедур, з інших джерел.

Думка аудитора базується на доказах, які здатні підтвердити інформацію відповідно до результатів діяльності та показників звітності. Докази аудитор може отримати шляхом вибору і використання відповідних процедур аудиту. Міжнародні стандарти аудиту надають чіткий перелік аудиторських процедур щодо отримання доказів при формуванні висновків аудитора. Проте в практичній діяльності в умовах воєнного стану їхні застосування стали більш важливішими, а способи отримання урізноманітнилися із появою нових додаткових процедур.

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Дослідженням теоретичних та практичних аспектів сутності аудиторських доказів, та процедур їх отримання займалися такі відомі вчені, як: Грицак І. І. [6], Подолянчук О. А. [2; 3], Проскуріна Н. М. [5], Редько О. Ю., Редько К. О. [6], Сурніна К. С. [7], Чубай В. М. [4], Юр'єв О. В. [8], Фабіянська В. Ю. [9].

О. А. Подолянчук, досліджуючи поняття процедур одержання аудиторських доказів, уточнює, що процедури аудиту – це методичні та сплановані дії аудитора, які спрямовані на отримання доказів щодо об'єктів аудиту. [2].

Дослідження особливостей процесу отримання аудиторських доказів дало змогу І. І. Грицак, В. М. Чубай сформулювати алгоритм дій їх отримання. На кожному з етапів аудиту відіграють головну роль, і у випадку їх невідповідності, пошук інформації продовжується. [4].

В. Ю. Фабіянська вважає що аудиторські докази є результатом отриманим аудитором в процесі здійснення аудиторського дослідження, на основі яких ґрунтується аудиторська думка, висловлена у звіті аудитора. Міжнародними стандартами аудиту до аудиторських доказів надають вимоги достатності та прийнятності, які є нерозривні та формують у сукупності якісні та кількісні показники аудиторських підтверджень. [9].

Відзначаючи цінність отриманих результатів щодо дослідження проблем визначення

процедур отримання аудиторських доказів у довоєнний період, вважаю за необхідне зосередити увагу на дослідженні практичних аспектів під час дії воєнного стану, їх сутності, особливості, оцінки щодо забезпечення вимог, та достатності згідно Міжнародних стандартів аудиту.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даного дослідження є висвітлення основних аспектів, що виникають під час проведення процедури збору аудиторських доказів на підприємствах що становлять суспільний інтерес у складних умовах воєнного стану. Зокрема, мова буде йти про те які докази можуть зібрати аудитори і, які докази будуть достатніми і прийнятними залежно від сегменту який буде аудіюватися.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах воєнного стану підтвердження інформації набуває ще більшого значення ніж в передвоєнні роки. Так як визначення цінності (вартості), достовірності, надійності, доцільності й ефективності зібраної інформації дозволяє дати повну та вичерпну характеристику про підприємство та оцінити його стан. В процесі проведення аудиторських процедур для здійснення перевірки фінансової звітності аудитор не тільки збирає й накопичує аудиторські докази, але й оцінює їх на предмет достатності та реальності, щодо відображення у фінансовій звітності.

Особливість оцінки доказів є наслідком методики розумної впевненості, щоб з певною часткою переконливості висловити думку у висновку, аудиторіві потрібно мати достатні й належні докази [1].

Аудиторське підтвердження доказів, для публічної фінансової звітності суспільно значимих підприємств має ряд додаткових процедур, оскільки ці підприємства є особливо чутливі для національної економіки та економічного середовища. Аудиторські перевірки фінансової звітності для таких підприємств є обов'язкові, а тому і процедури для отримання доказів є більш глибокими та вимагають додаткових знань та в деяких випадках залучення зовнішніх експертів аудитора. Особливо це стосується суспільно значимих компаній без іноземного капіталу, які в умовах воєнного стану втратили значну частину накопиченого потенціалу і не мають чітких орієнтирів свого функціонування на оглядову перспективу.

Із теоретичної точки зору аудиторські докази є свідченнями, що одержуються

аудитором(групою з аудиту) в процесі своєї перевірки. Прийнятно, що вони оперуються на Міжнародні стандарти аудиту, зокрема МСА 500 "Аудиторські докази". Якщо глянути з практичної погляду на цей МСА, то аудиторські докази мають бути достатніми та прийнятними, які є взаємопов'язаними.

Наприклад, якщо аудитори не вважають отримання певних послуг пов'язаними з господарською діяльністю тоді необхідно аргументувати відповідно до змін які відбулися на підприємстві, проаналізувати протоколи Наглядової ради/зборів учасників. З приводу достатності в даному випадку розглядають як і сам факт отримання цих послуг для поточного стану справ так і їх розміру і сплату коштів за них [10].

На достатню кількість аудиторських доказів має вплив оцінювання аудитором стосовно ризиків суттєвого викривлення та якості аудиторських доказів(що напряду залежить лише від аудитора). Відповідно він визначає поняття доречності та достовірності для забезпечення підтвердження висновків, на яких формується думка аудитора; найбільш показово під час дії військового стану є спроби приховування співпраці з країнами агресорами або наявність кінцевих бенефіціарів з відповідним громадянством [2].

Відповідно до постанови КМУ «Про забезпечення захисту національних інтересів за майбутніми позовами держави Україна у зв'язку з військовою агресією російської федерації» від 03.03.2022 р. № 187 (далі – Постанова № 187) встановлено мораторій, на виконання, у т. ч. в примусовому порядку, грошових та інших зобов'язань, кредиторам (стягувачам) за якими є російська федерація (далі – рф) або такими категоріями осіб, як:

- громадяни рф;
- юридичні особи, створені та зареєстровані відповідно до законодавства рф;
- юридичні особи, створені та зареєстровані відповідно до законодавства України, кінцевим бенефіціарним власником, членом або учасником (акціонером), що має частку в статутному капіталі 10 і більше відсотків, якої є рф, громадянин рф або юридична особа, створена та зареєстрована відповідно до законодавства рф.

Отже, виконання будь-яких зобов'язань, а також здійснення будь-яких платежів на користь рф, її громадян та компаній, а також українських компаній, в яких хоча б 10% належить росіянам, заборонені.

У випадку існування сумніву щодо твердження у фінансовому звіті та неспроможності отримання аудиторських доказів для позбавлення такого сумніву, аудитор має описати це в аудиторському звіті шляхом висловлення відповідної думки [11].

Це може бути будь-яка модифікована аудиторська думка відповідно до МСА 705 "Модифікації думки у звіті незалежного аудитора": аудиторська думка із застереженням, негативна аудиторська думка, відмова від висловлення аудиторської думки. Який саме вид модифікованої думки висловить аудитор у звіті, є об'єктом його професійного судження, і залежатиме від достовірності фінансової звітності та можливості аудитора зібрати достатні та прийнятні аудиторські докази.

У випадку, якщо аудитор виявив невідповідність у структурі власників чи те що кінцевими бенефіціарами є або були на момент укладання договору громадяни країн агресорів, тоді необхідно повідомляти у Держфінмоніторинг про таку ситуацію, а у звіті із висловленням відповідної думки.

В теорії за відношенням до об'єктів аудиту докази можуть поділятися на прямі та непрямі.

Прямими доказами можна вважати отримання звітності з контрагентами та співставлення з ними даних обліку. Можна отримати безпосередньо з таких сервісів як «Медок», «Вчасно», чи у паперовому вигляді. До прямих доказів можна віднести вибірккову перевірку первинних документів. Прямі докази є найвагомішими елементами для прийняття рішення аудитором з того чи іншого питання.

Непрямими доказами є обмеження обсягу аудиту любого характеру від програмного забезпечення до присутності у клієнта. Також ними можуть бути свідчення чи усні опитування, діалоги працівників фірми клієнта.

Так само як процес проведення аудиту поділяється на декілька етапів: планування аудиту, аудит, завершення аудиту, так само і можна поділити всі докази.

Процедури які необхідно проводити аудиторам, як суб'єктам первинного фінансового моніторингу здійснюється на початковому етапі коли ще договір не підписано. Під час здійснення самого аудиту безпосередньо, аудитори у складі групи із представниками клієнта можуть проводити інвентаризацію запасів та основних засобів.

На завершальному етапі коли має формуватися висновок аудитора отримуються

відповіді від контрагентів (цей процес, а також відповіді від банків є тривалими тому кінцеві результати аудитор може побачити на завершальному етапі) [4].

Наступна класифікація – джерело отримання аудиторських доказів. Згідно з цією ознакою докази поділяються на первинні і вторинні (похідні).

До первинних доказів належать ті, які отримано від клієнта (прибуткові і видаткові документи, перевірка каси, порівнювальних відомостей тощо). Вторинними доказами є дані що мають похідний характер (наприклад, наказ керівника про стягнення збитків з матеріально відповідальної особи, негативна інформація із засобів масової інформації).

Різноманітність джерел для отримання доказів залежить напряду від об'єкта. Такими джерелами є перевірка первинних документів, у яких відображено зміст відповідних господарських операцій чи первинних звітів, або представлені узагальнені дані про об'єкт контролю за визначений період часу.

При перевірці списання палива необхідно вважати не лише на коретність даних у шляхових листах а також враховувати норми списання палива, перевірку чеків заправки пального чи витяги з електронного кабінету у випадку заправки через карточки.

При перевірці специфічних запасів до прикладу піску який добувається у кар'єрі, необхідно володіти даними як можна похувати масу через наявний об'єм піскових куп.

Також при перевірці даних зі звіту оцінювача чи іншого надавача публічних і не публічних послуг необхідно мати первинні знання про цю галузі адже навіть при залученні зовнішнього експерта дані докази не будуть для аудитора достатніми.

Висновки. Отже, аудиторські докази збираються для підтвердження даної інформації і мають бути логічними а способи отримання цих доказів за умови відсутності додаткових перепон практичними, що у свою чергу забезпечує їх достовірність (реальність) даним фінансової звітності.

Для отримання цих доказів можна використовувати різні прийоми аудиторського контролю.

Особливу увагу аудитор приділяє перевірці правильності арифметичної точності в облікових регістрах і переносу їхніх підсумкових даних у регістрах синтетичного з кожним поточним періодом у наступний.

Отримані у процесі аудиту докази систематизуються і на їхній основі відповідно до затверджених розділів програми розробляються пропозиції, спрямовані на усунення виявлених відхилень. Аудитор установлює терміни і порядок внесення виправлень у дані бухгалтерського обліку і звітності. Переконавшись у виконанні його пропозицій, аудитор складає звіт про результати аудиторської перевірки і висновок про правильність ведення бухгалтерського обліку і вірогідності даних фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 08.05.2025).
2. Подолянчук О. А. Процедури одержання аудиторських доказів. *Економічний часопис-XXI*. 2014. № 1–2 (2). С. 60–63. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2014_1-2\(2\)_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2014_1-2(2)_16) (дата звернення 08.05.2025)
3. Подолянчук О. А., Захарчук І. С. Первинний документ в аудиті: факт господарських операцій чи доказ? *Економічні науки*. Серія.: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10 (4). С. 135–140. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/espof_2013_10\(4\)_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/espof_2013_10(4)_23) (дата звернення 08.05.2025).
4. Грицак І. І., Чубай В. М. Аудиторські докази: вимоги, процедури отримання та процес оцінювання. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.14. С. 173–183. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnlut_2013_23 (дата звернення 08.05.2025).
5. Проскуріна Н. М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)". Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К., 2012. 38 с.
6. Редько О. Ю., Редько К. О. Процедури аудиту як основа професійної практики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 6. С. 45–50. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_6_6 (дата звернення 08.05.2025).
7. Сурніна К. С. Отримання аудиторських доказів методом застосування аналітичних процедур. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2012. № 2. С. 30–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprp_2012_2_8 (дата звернення 08.05.2025)

8. Юр'єв О. В. Докази в аудиті ефективності операційної діяльності торговельних підприємств. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(1\)_72](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(1)_72) (дата звернення 08.05.2025).
9. Фабіянська В. Ю. Аудиторські докази: сутність, оцінка в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності. Журнал "Агросвіт" – наукове фахове видання з питань економіки. 2020. URL: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3163&i=9> (дата звернення 08.05.2025).
10. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 – XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 08.05.2025)
11. Заборона співпраці з громадянами та компаніями росії. URL: <https://adram.com.ua/zaborona-spivpratsi-z-gromadyanamu-takompa-niyamu-rosii> (дата звернення 08.05.2025).

REFERENCES:

1. Zakon Ukrainy «Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist»: vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII [Law of Ukraine «On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities» dated 21.12.2017 № 2258-VIII]. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (accessed 08.05.2025).
2. Podolianshuk O. A. (2014) Protsedury oderzhannia audytorskykh dokaziv [Procedures for obtaining audit evidence]. *Ekonomichnyi chasopys-XXI – Economic Journal XXI*. № 1–2 (2). S. 60–63. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2014_1-2\(2\)_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2014_1-2(2)_16) (accessed 08.05.2025).
3. Podolianshuk O. A., Zakharchuk I. S. (2013), Pervynnyi dokument v audyti: fakt hospodarskykh operatsii chy dokaz? [Primary document in audit: fact of economic operations or evidence]. *Ekonomichni nauky. Seriia.: Oblik i finansy – Economic Sciences. Series: Accounting and Finance*, Vyp. 10 (4). S. 135–140. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_23) (accessed 08.05.2025).
4. Hrytsak I. I., Chubai V. M. (2013) Audytorski dokazy: vymohy, protsedury otrymannia ta protses otsiniuvannia [Audit evidence: requirements, procedures for obtaining and evaluation process]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy – Scientific Bulletin of the National Technical University of Ukraine*, Vyp. 23.14. S. 173–183. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltsu_2013_23 (accessed 08.05.2025).
5. Proskurina N. M. (2012) Rozvytok protsedur audytu: teoriia ta metodolohiia [Development of audit procedures: theory and methodology]. Avtoref. dys. na здобuttia nauk. stupenia d-ra. ekon. nauk: spets. 08.00.09 "Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti)". Derzh. sluzhba statystyky Ukrainy, Nats. akad. statystyky, obliku ta audytu. K., . 38 s.
6. Redko O. Iu., Redko K. O. (2011) Protsedury audytu yak osnova profesiinoi praktyky [Audit procedures as the basis of professional practice]. *Bukhhalterskyi oblik i audit- Accounting and Audit*. № 6. S. 45–50. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_6_6 (accessed 08.05.2025).
7. Surnina K. S. (2012) Otrymannia audytorskykh dokaziv metodom zastosuvannia analitychnykh protsedur. [Obtaining audit evidence by applying analytical procedures]. *Problemy i perspektyvy rozvytku pidpriemnytstva-Problems and prospects of entrepreneurship development*. № 2. S. 30–34. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprp_2012_2_8 (accessed 08.05.2025).
8. Yuriev O. V. (2013) Dokazy v audyti efektyvnosti operatsiinoi diialnosti torhovelnykh pidpriemstv [Evidence in the audit of the efficiency of operational activity of trade enterprises]. *Ekonomichni nauky. Ser.: Oblik i finansy – Economic Sciences. Ser: Accounting and Finance*. Vyp. 10(1). Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(1\)_72](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(1)_72) (accessed 08.05.2025).
9. Fabiianska V. Yu. (2020) Audytorski dokazy: sutnist, otsinka v konteksti zabezpechennia vymoh dostatnosti ta pryiniatnosti [Audit evidence: essence, assessment in the context of ensuring the requirements of reliability and acceptability]. *Zhurnal "Ahrosvit" – naukowe fakhove vydannia z pytan ekonomiky-Journal 'Agrosvit' – scientific professional publication on economics*. Available at: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3163&i=9> (accessed 08.05.2025).
10. Zakon Ukrainy «Pro bukhhaltercky oblik ta financovu zvitnist v Ukraini» vid 16 lypnia 1999 r. № 996 – KhIV.[Law of Ukraine 'On Accounting and Financial Reporting in Ukraine' of 16 July 1999, No. 996]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 08.05.2025).
11. Zaborona spivpratsi z hromadianamy ta kompaniiamy rosii [Prohibition of cooperation with citizens and companies of russia]. Available at: <https://adram.com.ua/zaborona-spivpratsi-z-gromadyanamu-ta-kompa-niyamu-rosii/> (accessed 08.05.2025).