УДК 657.6

М. В. Болдуєв,
 д. держ. упр., професор, професор кафедри аудиту і оподаткування,
 НУ "Запорізька політехніка", м. Запоріжжя
 ORCID ID: 0000-0002-8889-6555

О. В. Болдуєва,
 д. е. н., доцент, начальник науково-дослідної частини,
 Запорізький національний університет, м. Запоріжжя
 ORCID ID: 0000-0001-5267-1816

О. Г. Лищенко,
 к. е. н., доцент, завідувачка кафедри аудиту і оподаткування,
 НУ "Запорізька політехніка", м. Запоріжжя
 ORCID ID: 0000-0001-9211-9567

DOI: 10.32702/2306-6806.2022.1.23

ДЕФІНІЦІЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ВІРОГІДНОСТІ

М. Bolduev,
 Doctor of Sciences in Public Administration, Professor, Professor of the Department
 of Audit and Taxation, Zaporizhzhia Polytechnic National University, Zaporizhia

O. Boldueva,
 Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Head of Research,
 Zaporizhzhia National University, Zaporizhia

O. Lyshchenko,
 PhD in Economics, Associate Professor, Head of the Department of Audit
 and Taxation, Zaporizhzhia Polytechnic National University, Zaporizhia

DEFINITION OF AUDIT EVIDENCE IN THE CONTEXT OF ENSURING LEGAL CREDIBILITY

Теоретико-методологічною основою дослідження слугували міжнародні стандарти аудиту, нормативно-правова база України, напрацювання вітчизняних і зарубіжних учених у сфері теорії аудиту, матеріали наукових видань з досліджуваної проблематики.

У статті за допомогою використання загальнотеоретичних методів пізнання (аналіз, синтез) досліджено зміст поняття "аудиторські докази", розкрито підходи щодо розуміння його сутності та сформульовано уточнене визначення. Відповідно цільового підходу визначення сутності аудиторських доказів досліджено сукупність аудиторських процедур щодо забезпечення їх якості. При використанні методу абстрагування здійснено логічну інтерпретацію думки аудитора в розрізі послідовного аналізу інформаційних потоків як бази формування аудиторських доказів.

Значимість авторського дослідження полягає в підвищенні рівня наукових знань про специфіку аудиторської діяльності в сфері застосування методичних підходів до процесу обґрунтування думки аудитора за допомогою аналізу його інформаційної основи — аудиторських доказів. Запропонований підхід юридичного забезпечення аудиторської впевненості щодо встановлених мети та завдань аудиту передбачає його здійснення виходячи з розуміння бухгалтерського обліку як складової більш широкої інформаційної системи. Теоретичні та методичні розробки дають можливість уточнити процес формування думки аудитора в аудиторському висновку з метою підвищення інформаційного забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів.

The theoretical and methodological basis of the study were international auditing standards, laws of Ukraine, works of domestic and foreign scientists in the field of audit theory, materials of scientific publications on the subject.

In the article with the help of general theoretical methods of cognition (analysis, synthesis) the content of the concept of "audit evidence" is investigated, approaches to understanding its essence are revealed, the specified definition is formulated. In accordance with the target approach to the appointment of audit evidence, a set of audit procedures to ensure their quality is defined. Using the method of abstraction, a logical interpretation of the auditor's opinion in terms of consistent analysis of information flows as a basis for the formation of audit evidence.

Taking into account the peculiarities of auditing and scientific approach to terminology, audit evidence is proposed to mean information (contained in accounting data, as well as obtained from other sources) obtained in the course of audit procedures that meets the requirements of appropriateness, admissibility, reliability, sufficiency, which gives the auditor legal grounds to provide reasonable assurance in all material respects regarding the presence or absence of facts and circumstances of the correctness and reliability of the financial statements, consolidated financial statements, performance of other assurance tasks.

The importance of the author's research is to increase the level of scientific knowledge about the specifics of auditing in the field of methodological approaches to the process of substantiating the auditor's opinion by analyzing its information base — audit evidence. The proposed approach to the legal provision of audit assurance on the objectives and objectives of the audit involves its implementation based on the understanding of accounting as part of a broader information system. Theoretical and methodological developments provide an opportunity to clarify the process of forming the auditor's opinion in the audit opinion in order to improve the information support of internal and external users.

Ключові слова: міжнародні стандарти аудиту, аудиторські докази, думка аудитора, аудитор, бухгалтерський облік, інформація, аудиторські процедури.

Key words: international auditing standards, audit evidence, auditor's opinion, auditor, accounting, information, audit procedures.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Найважливішою вимогою, що забезпечує проведення аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту", є вимога про отримання аудитором достатньої кількості належних аудиторських доказів з метою зниження аудиторського ризику та формування обґрунтованої думки про достовірність фінансової звітності організації. Процес формування думки аудитора вимагає наукового осмислення причинно-наслідкових зв'язків цього процесу з позиції інформаційного підходу до послідовного аналізу складових, що формують основу доказів.

У сучасній науковій літературі існують два основних підходи тлумачення змісту аудиторських доказів. Перший підхід передбачає розуміння аудиторських доказів лише як інформації на якій базуються аудиторські висновки, а другий — визначає їх як певну послідовність дій, які необхідно вжити, щоб переконатися в достовірності певних тверджень. Такі підходи характеризуються однобічністю визначення цього явища і не відповідають вимогам аудиторської практики. Перший підхід слід вважати найбільш вузьким, оскільки його істотним недоліком є відсутність конкретизації фактів, що лежать в основі судження аудитора. Водночас другий підхід не передбачає пояснення, яких саме прийомів або методів їх отримання необхідно вжити, а також вимог до кінцевої інформації, на основі якої аудитор формує власну думку. Отже, питання теоретико-методичного обґрунтування змісту та застосування вимог законодавчо-нормативної бази, що регламентують аудиторську діяльність в Україні набуває суттєвого значення.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням сутнісних характеристик аудиторських доказів, їх оцінювання та процедури одержання присвячені праці таких вітчизняних науковців: А.Ж. Пшенична [10], В.Я. Савченко [12], В.В. Радська, Я.В. Петраков [11], Н.А. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залізняк [16], К.П. Носова [6], В.Ю. Фабіянська [14], А.О. Кадуріна [2], С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник, Н.П. Кузик, О.М. Ганяйло [7] та інші.

А.Ж. Пшенична [10, с. 121], В.Я. Савченко [12, с. 136], В.В. Радська, Я.В. Петраков [11, с. 137] Н.А. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залізняк [16, с. 71] К.П. Носова [6, с. 35] визначають аудиторські докази як інформацію, одержану аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту.

В.Ю. Фабіянська [14, с. 85] вважає, що аудиторські докази є свідченнями, які одержуються аудитором у процесі проведення аудиторського дослідження, на ос-

нові яких ґрунтується аудиторська думка, висловлена у звіті аудитора. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та якість аудиторських доказів. На потрібну якість аудиторських доказів впливають: достовірність та достовірність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора; надійність, яка залежить від джерела отримання та характеру доказів, а також від індивідуальних обставин, за якими їх отримано.

А.О. Кадуріна пропонує розуміти аудиторські докази як інформацію отриману аудитором у ході перевірки самостійно, від клієнта, третіх осіб чи результат її аналізу, що дозволяє зробити висновок і виразити власну думку з предмету перевірки [2, с. 99].

С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник, Н.П. Кузик, О.М. Ганяйло [7, с. 160] стверджують, що аудиторські докази — це певна частина інформації та результат її аналізу аудитором, які можуть слугувати підтвердженням або спростуванням існування та достовірності відображення факту, події, процесу чи явища фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта у його звітності на певну дату. Така інформація становить сутність аудиторських доказів та слугує основою для аудиторського висновку і звіту.

Відзначаючи цінність отриманих результатів щодо дослідження теоретичної сутності змісту поняття "аудиторські докази", вважаємо за необхідне зосередити увагу на дослідженні юридичних аспектів їх сутності, складу, оцінки щодо забезпечення юридичної вірогідності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту [3—5], Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [8] і Цивільного процесуального кодексу України [15].

МЕТА СТАТТІ

Мета статті полягає у дослідженні теоретичних аспектів сутності категорії "аудиторські докази" для розроблення логічно обґрунтованого підходу визначення основних його компонентів у відповідності до вимог наукової термінологізації понять.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Інституційну основу отримання і застосування аудиторських доказів у процесі здійснення аудиту фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, а також виконання завдань з іншого надання впевненості аудиторів в Україні формують Міжнародні стандарти аудиту:

1) Міжнародний стандарт аудиту 200 "Основні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту" (далі — МСА 200);

2) Міжнародний стандарт аудиту 500 "Аудиторські докази" (далі — МСА 500);

3) Міжнародний стандарт аудиту 501 "Особливості отримання аудиторських доказів у конкретних випадках" (далі — МСА 501) [4].

Міжнародні стандарти аудиту 200 і 500 визначають аудиторські докази як інформацію, яку використовує аудитор при формуванні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. При цьому аудиторські докази включають у себе:

- інформацію, що міститься в даних бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується фінансова звітність;
- інформацію отриману з інших джерел.

Специфіка отримання доказів передбачає застосування двох основних підходів:

- 1) дедуктивний підхід полягає в підтвердженні висловлювання певними положеннями (аргументами), які визнаються істинними, те що стверджується випливає з них як висновок;
- 2) індуктивний підхід полягає у виборі підстав доказів фактів, що впливають з нього у вигляді окремих випадків.

Отримання аудиторських доказів здійснюється за допомогою реалізації відповідних аудиторських процедур в процесі проведення аудиту. Також передбачається можливим використовувати докази, які були отримані за результатами попередніх аудиторських перевірок, за умови збереження ними актуальності в період проведення поточної перевірки.

Таким чином, простежується накопичувальний характер аудиторських доказів, які можуть бути отримані з внутрішніх і зовнішніх джерел, у тому числі з боку управлінського персоналу. При цьому сама відмова керівного складу юридичної особи, якій надаються відповідні послуги в наданні аудитору запитуваної інформації, визначається також як аудиторський доказ і використовується аудитором.

Згідно з МСА 200 характеристика аудиторських доказів зводиться до двох істотних складових:

- 1) кількісна характеристика, тобто їх достатність (кількість необхідних аудиторських доказів залежить від оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення, а також якості таких аудиторських доказів);
- 2) якісна характеристика, тобто їх належний характер (доречність і надійність доказів для підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка).

Аудитор оцінює достатність і належний характер доказів, причому у взаємозв'язку зазначених характеристик. Слід враховувати, що належний характер аудиторських доказів впливає на рівень їх достатності, але достатність доказів (тобто кількісний рівень) не визначає їх належний рівень і не впливає на якісну характеристику аудиторських доказів.

Відповідно до МСА 315 "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" і МСА 330 "Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики" [4] процес збору аудиторських доказів з метою обґрунтування аудиторської думки здійснюється шляхом проведення процедур оцінки ризиків, а також подальших аудиторських процедур (тестування засобів контролю, процедури перевірки по суті). Саме в цих формах здійснюється збір аудиторських доказів у рамках відповідних аналітичних процедур.

МСА 500 до аналітичних процедур для збору аудиторських доказів відносить:

- 1) інспектування, що включає вивчення записів і документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, а також фізичний огляд активу (наприклад, інспектування записів на предмет їх санкціонування, виконаного договору з метою виявлення облікової політики, застосовуваної організацією, матеріальних активів для перевірки їх наявності);
- 2) спостереження, яке пов'язане з наглядом за виконанням якої-небудь дії іншими особами (наприклад, спостереження за процесом проведення інвентаризації);
- 3) зовнішнє підтвердження, що полягає в отриманні аудитором від третьої особи письмової відповіді у паперовій, електронній або іншій формі (зокрема, можуть

підтверджуватися залишки на рахунках, умови договорів організації, що здійснюються організацією операції тощо);

- 4) повторне обчислення, яке полягає у перевірці аудитором математичної правильності розрахунків у документах або записях;
- 5) повторне виконання, що припускає незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- 6) аналітичні процедури перевірки по суті, являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними;
- 7) запит, який представляє собою пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Відповіді на запити можуть надавати аудитору інформацію, якої він раніше не мав, або інформацію, що підкріплює отримані аудиторські докази. І навпаки, відповіді можуть надавати інформацію, що значно відрізняється від іншої інформації, отриманої аудитором,

Певною мірою різновидом відповідей на запити є письмові заяви з боку управлінського персоналу і осіб відповідальних за корпоративне управління.

Таким чином, аналітичні процедури застосовувані аудиторами з метою забезпечення збору аудиторських доказів можуть бути розмежовані на процедури, в рамках яких аудитор бере безпосередню активну участь (наприклад, інспектування, повторне обчислення), і процедури, реалізація яких залежить від активних дій третіх осіб, але з подальшою оцінкою аудитором результатів такого роду процедур (зокрема, спостереження, зовнішнє підтвердження, запит).

Відбір елементів тестування з метою отримання аудиторських доказів визначає МСА 500. Передбачається, що вибір об'єктів тестування з метою отримання доказів аудитор здійснює з використанням певних методів:

1. Вибір усіх об'єктів тестування, тобто суцільна перевірка — це перевірка так званої "всієї генеральної сукупності елементів", які складають відповідну операцію. Застосування такого методу відбору елементів тестування можливе стосовно залишків на рахунках. Як правило, аудитор приймає рішення про проведення суцільної перевірки, якщо об'єкти, що становлять сукупність, мають велику вартість. Можливий варіант відбору всіх об'єктів для тестування у зв'язку з неможливістю забезпечення ефективних показників з метою формування аудиторських доказів за допомогою інших методів відбору.

2. Вибір окремих об'єктів тестування — суб'єктивний вибір окремих елементів, який залежить від ризику, не пов'язаного з вибіркою. Можливий відбір об'єктів вище певної ціни, в тому числі об'єктів з високою вартістю, відбір з метою тестування ключових об'єктів (об'єкти щодо яких було виявлено помилки в попередні періоди тощо).

Крім того, вибір конкретних об'єктів може бути продиктований необхідністю визначити предмет економічної діяльності суб'єкта господарювання і, відповідно, коло здійснюваних операцій.

При використанні цього методу істотним є той факт, що зібрані аудиторські докази мають поширюватися лише на об'єкти вибіркової перевірки і не можуть бути поширені на усю генеральну сукупність об'єктів, що впливає на критерії достатності та надійності аудиторських доказів.

3. Аудиторська вибірка — застосування аудиторських процедур до менш як 100% елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої

формується висновки щодо всієї генеральної сукупності. Питання реалізації цього методу вибору об'єктів тестування розглядається в Міжнародному стандарті аудиту (МСА) 530 "Аудиторська вибірка".

Існує можливість застосування аудитором статистичної та нестатистичної вибірки. Статистична вибірка передбачає випадковий відбір об'єктів оцінки і застосування теорії ймовірності при їх аналізі та формуванні висновку. Вибірка яка не відповідає зазначеним характеристикам, є нестатистичною.

МСА 530 встановлює методи відбору елементів вибірки, які найбільш часто застосовуються, зокрема випадковий, систематичний, монетарний, довільний, блоковий відбір. Наприклад, систематичний відбір передбачає виявлення системи елементів всієї генеральної сукупності й визначення інтервалу вибірки. Блоковий відбір визначається вибором блоку елементів, але не є оптимальним в рамках аудиторської вибірки, оскільки елементи блоку мають, як правило, подібні характеристики, що не завжди може забезпечити належний характер аудиторських доказів.

Ефективність тестування безпосередньо пов'язана з якістю отриманих аудиторських доказів, тобто їх належним характером, а також з їх достатністю і доречністю для проведення конкретної перевірки. У зв'язку з цим, з боку аудитора передбачається початкове оцінювання і обґрунтування методу вибору об'єктів тестування під час проведення аудиторської перевірки, а також у рамках її окремих етапів. Крім того, на вибір методу тестування істотно впливає практична можливість застосування того чи іншого методу щодо особи, відносно якої здійснюється аудит.

Крім вищезазначеного, Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 540 "Аудит облікових оцінок, включаючи оцінку справедливої вартості, і відповідного розкриття інформації" [4] встановлює також особливості збору доказів щодо окремих статей фінансової звітності, стосовно яких точно оцінювання є неможливим. Статті фінансової звітності подібного роду з позиції МСА 540 іменуються оціночними значеннями. По суті, оціночні значення — це грошова оцінка величини, відображеної у статті фінансової звітності, як правило, за справедливою (ринковою) вартістю в умовах невизначеності оцінки.

Оціночні значення характеризуються в залежності від ступеня їх невизначеності. Зокрема, МСА 540 встановлює оціночні значення з низьким ступенем невизначеності, з високим ступенем невизначеності, такі, що характеризуються визначеністю.

Ступінь невизначеності оцінок варіюється залежно від характеру облікової оцінки і того, в якому обсязі для формування облікової оцінки використовувалися загальноприйняті методи або моделі, а також суб'єктивності припущень, що використовувалися для того, щоб сформувати облікову оцінку.

Оціночні значення з низьким ступенем невизначеності мають місце в разі, якщо їх розрахунок проводиться за умови, що економічна діяльність організації не є складною, джерела інформації для визначення показників є загальнодоступні відомості, методика розрахунку є загальноприйнятою. З оціночними значеннями такого роду пов'язані менші ризики суттєвого викривлення.

Для оціночних значень з високим ступенем невизначеності характерний і високий рівень припущень. Зокрема, таке можливо, якщо організація є учасником судового розгляду, результати якого вплинуть на оцінку майнового активу, який обліковується на балансі господарюючого суб'єкта. Крім того, на високий ступінь невизначеності оціночних значень може вплинути факт відсутності реалізації активів в рамках публічних торгів.

Для окремих статей фінансової звітності, щодо яких є необхідність визначення оцінних значень за справедливою ціною, властива визначеність. Така ситуація можлива, якщо джерелом інформації по котируваннях і цінам відповідних операцій є відкритий ринок, інфор-

мації властивий характер загальнодоступності й достовірності, такого роду інформація відноситься в основу аудиторських доказів.

Принципове значення для отримання аудиторських доказів за окремими статтями фінансової звітності має облікова політика, яка застосовується суб'єктом господарювання та концепція складання фінансової звітності, оскільки це передбачає відповідну методичку розрахунку оціночних значень.

Таким чином, одержання аудиторських доказів є складним процесом, який зумовлений необхідністю забезпечення належної їх якості. Така якість аудиторських доказів визначається окремо МСА 200. Так згідно зі стандартом, докази забезпечується обґрунтованою впевненістю за умов, якщо аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику висловлення аудитором невідповідної думки в разі суттєвого викривлення фінансової звітності) до припустимо низького рівня.

Достатність і прийнятність аудиторських доказів визначаються як взаємопов'язані. Під достатністю розуміється міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення, а також від якості таких аудиторських доказів.

Прийнятність визначена як міра якості аудиторських доказів, тобто їхня доречність і надійність у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. Надійність доказів перебуває під впливом джерела їхнього отримання та характеру, а також залежить від індивідуальних обставин, в яких їх було отримано.

Узагальнюючи методичку отримання і вимоги до аудиторських доказів слід констатувати, що їх категоріальне визначення лише як інформації, яку використовує аудитор при формуванні висновків, на нашу думку, не відповідає вимогам повноти вираження думки у термінологізації понять. Таке твердження зумовлено виникненням потреби значного додаткового пояснення його сутності в подальшому, а саме: встановлення вимог та необхідних аудиторських процедур, тоді як науковий термін має якомога точніше і однозначно визначати чітко окреслене спеціальне поняття будь-якої галузі науки, техніки, мистецтва, суспільного життя тощо і його співвідношення з іншими поняттями в межах спеціальної сфери.

У цілому, доказами в науці прийнято вважати відомості про факти об'єктивної реальності, які відображаються в письмових і речових носіях інформації, пам'яті свідків, експертів, третіх осіб (образами відображених фактів об'єктивної дійсності) [13]. Проте в процесі здійснення аудиторської діяльності аудитор несе юридичну відповідальність за якість надання аудиторських послуг у формі можливої дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності, відповідно, це зумовлює необхідність відповідності аудиторських доказів вимогам встановленим юридичною практикою і Цивільним процесуальним кодексом України [15], а саме: належності, допустимості, достовірності, достатності. І хоча назва і зміст вимог достатності й прийнятності аудиторських доказів передбачених стандартами аудиту певним чином відповідають вимогам достатності, належності і достовірності водночас вони не є тотожними.

Виходячи з вищевизначених тверджень, вважаємо більш обґрунтованим з точки зору специфіки аудиторської діяльності і наукового підходу до термінології, визначати аудиторські докази як інформацію (яка міститься у даних бухгалтерського обліку, а також отриману з інших джерел), отриману в процесі здійснення аудиторських процедур, що відповідає вимогам належності, допустимості, достовірності, достатності, яка дає аудитору юридичні підстави надати обґрунтовану впевненість в усіх суттєвих аспектах щодо наявності чи відсутності фактів та обставин правильності й достовірності фінансової

звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості.

ВИСНОВКИ

Запропонований в статті підхід дефініції "аудиторських доказів" за необхідністю юридичного забезпечення аудиторської впевненості щодо встановлених мети та завдань аудиту передбачає його здійснення виходячи з розуміння бухгалтерського обліку як складової більш широкої інформаційної системи. Об'єктом аудиту слід вважати факти господарської діяльності, а предметом — оцінку й аналіз його відображення в бухгалтерському обліку та звітності досліджуваного суб'єкта господарювання. Зазначена інформаційна система, окрім бухгалтерської інформації, включає в себе нормативно-правову, статистичну, аналітичну, планову, оцінну та іншу інформацію, яка відображає усі факти результатів та перспектив господарської діяльності суб'єкта господарювання. Отже, в процесі аудиту, аудитор перетворює безліч потоків різнобічної інформації у стійку систему аудиторських доказів, які мають юридичну вірогідність, шляхом дослідження складових елементів (аналізу) і встановлення рівня значущості відомостей (оцінки). В результаті формується сукупність інформації, яка юридично вірогідно підтверджує або спростовує правдивість і достовірність фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості в усіх їх суттєвих аспектах.

Література:

1. Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016—2017 років. Ч. III. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%203\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%203(1).pdf)
2. Кадуріна Л.О. Основи аудиту: навч. пос. Київ: Видавничий дім "Слово", 2003. 184 с.
3. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2018 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016—2017 років. Ч. I. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років. Частина II. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%202\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%202(1).pdf)
6. Носова К.П. Класифікація та характеристика аудиторських доказів. Аудитор України. 2013. № 5 (210). С. 35—41.
7. Основи аудиту: навч. посіб. / С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник, Н.П. Кузык, О.М. Ганяйло. К.: Центр учбової літератури, 2008. 328 с.
8. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-ІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 року № 996-ХІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
10. Пшенична А.Ж. Аудит: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
11. Радська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 416 с.
12. Савченко В.Я. Аудит: навч. посіб. В.Я. Савченко. Київ: КНЕУ, 2002. 322 с.

13. Теорія доказів: підручник для слухачів магістра-тури юридичних вузів / Антонов К.В., Сачко О.В., Тертишник В.М., Уваров В.Г. / За заг. ред. д.ю.н, професора В.М. Тертишника. К.: Алерта, 2015. 294 с.

14. Фабіянська В.Ю. Аудиторські докази: сутність, оцінка в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності. Агросвіт. 2020. № 8. С. 77—86.

15. Цивільний процесуальний кодекс України від 18 березня 2004 року № 1618-ІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>

16. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізник Н.В. Аудит: навч. посіб. Львів: Магнолія, 2006, 2007. 224 с.

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "Addendum to international standards for quality control, auditing, review, other assurance and related services", vol. III, available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%203\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%203(1).pdf) (Accessed 12 December 2021).
2. Kadurina, L.O. (2003), *Osnovy audytu* [Basics of audit], Vydavnychyj dim "Slovo", Kyiv Ukraine.
3. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Standards of Independence)", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (Accessed 24 November 2021).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "International standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services", vol., available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf) (Accessed 11 November 2021).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "International standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services", vol. II, available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%202\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%202(1).pdf) (Accessed 8 October 2021).
6. Nosova, K.P. (2013), "Classification and characterization of audit evidence", *Audytory Ukrainy*, vol. 5 (210), pp. 35—41.
7. Deriv'ianko, S.I. Olijnyk, S.O. and Kuzyk, N.P. (2008), *Osnovy audytu* [Basics of audit], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "On the audit of financial statements and auditing activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Accessed 24 September 2021).
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 26 September 2021).
10. Pshenychna, A.Zh. (2008), *Audyt* [Audit], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
11. Rads'ka, V.V. and Petrakov, Ya.V. (2008), *Audyt* [Audit], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
12. Savchenko, V.Ya. (2002), *Audyt* [Audit], KNEU, Kyiv, Ukraine.
13. Antonov, K. V. Sachko, O. V. Tertyshnyk, V. M. and Uvarov, V. H. (2015), *Teoriia dokaziv* [Evidence theory], Alerta, Kyiv, Ukraine.
14. Fabians'ka, V. Yu. (2020), "Audit evidence: substance, assessment in the context of ensuring adequacy and acceptability requirements", *Ahrosvit*, vol. 8, pp. 77—86.
15. The Verkhovna Rada of Ukraine (2004), The Law of Ukraine "Civil Procedure Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text> (Accessed 28 October 2021).
16. Shkiriya, N.L. Nikul'nykova, T.H. and Zalizniak, N.V. (2006), *Audyt* [Audit], Mahnoliia, L'viv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 08.01.2022 р.