

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 6.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.6.96>

УДК 657.6:006.4.032ISA_500

Т. Л. Слюніна,

*к. е. н, доцент, кафедри статистики, обліку та аудиту,
Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1398-1210>

А. О. Голдобіна,

здобувач вищої освіти ЗВО, бакалавр ОПП «Облік і оподаткування»

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0003-7222-4759>

М. О. Рязанцев,

здобувач вищої освіти ЗВО, магістр ОПП «Облік і оподаткування»

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0004-9571-1311>

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА ЇХ ДОСТАТНІСТЬ ЗГІДНО З ISA 500

T. Sliunina,

*PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation,
V.N. Karazin Kharkiv National University*

A. Holdobina,

*Higher Education Applicant, Bachelor's degree in the Educational and
Professional Program "Accounting and Taxation"*

M. Riazantsev,

*Higher Education Applicant, Master's degree in the Educational and Professional
Program "Accounting and Taxation"*

AUDIT EVIDENCE AND THE REQUIREMENTS OF ISA 500

У статті розглянуто сутність, види та критерії оцінки аудиторських доказів відповідно до положень Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 500 «Аудиторські докази». Особливу увагу приділено основним якісним характеристикам доказів — достатності, доречності, достовірності, надійності та своєчасності. Зазначено, що саме сукупність кількісних і якісних ознак дозволяє сформувати прийнятну доказову базу, яка є основою для обґрунтованого аудиторського висновку. У роботі розкрито важливість професійного судження аудитора в процесі оцінювання доказів, а також показано, що відсутність чітких нормативних меж щодо достатності створює високий рівень відповідальності під час прийняття рішень. Проаналізовано методи тестування аудиторських доказів: суцільну перевірку, вибір окремих елементів та аудиторську вибірку, з урахуванням ризик-орієнтованого підходу. Стаття акцентує увагу на практичному застосуванні вимог МСА 500 та їх ролі у зменшенні аудиторського ризику та підвищенні довіри до фінансової звітності.

The article provides a comprehensive examination of the nature, classification, and evaluation criteria of audit evidence in accordance with the International Standard on Auditing (ISA) 500 “Audit Evidence”. The relevance of the topic is justified by the fact that audit evidence forms the foundation for the auditor's opinion on the financial statements, and the sufficiency and appropriateness of such evidence directly influence the quality and credibility of the audit conclusion.

The paper emphasizes the distinction between quantitative and qualitative characteristics of audit evidence, particularly focusing on the criteria of sufficiency, relevance, reliability, credibility, and timeliness. Sufficiency is interpreted as the measure of the quantity of evidence necessary to reduce audit risk to an acceptably low level, whereas relevance and reliability are considered the core components of the qualitative aspect known as appropriateness. It is argued that even highly reliable evidence may be irrelevant in the context of a

specific audit objective, and vice versa. The credibility of evidence is discussed as a derivative of reliability, closely associated with the source and form of information obtained.

Special attention is given to the auditor's professional judgment, which plays a decisive role in determining whether the collected evidence is adequate to support the auditor's opinion. Since ISA 500 does not provide fixed numerical thresholds or formulas for assessing sufficiency, much of the decision-making depends on the auditor's experience, understanding of audit risks, and evaluation of internal control systems.

The article also analyzes various methods of audit testing, including:

- Testing all items (100% testing), appropriate when the population is small or high-value;*
- Testing specific items, used when certain elements are individually significant or carry higher inherent risk;*
- Audit sampling, as governed by ISA 530, where each element in the population has a known chance of being selected.*

The practical aspects of applying these methods are discussed in relation to audit efficiency, time constraints, and the need to strike a balance between the volume of information and the risk of issuing an incorrect opinion. The interaction between audit procedures and the overall audit risk model is also highlighted, showing how evidence collection strategies must align with assessed levels of inherent and control risks.

In conclusion, the study underlines that the process of collecting and evaluating audit evidence is not only a procedural requirement but also an intellectual and judgment-driven task that significantly affects the trustworthiness of financial reporting. The findings suggest that enhancing the guidance and standardization of evidence evaluation could contribute to higher audit quality and increased user confidence in financial statements.

Ключові слова: аудиторські докази, МСА 500, достатність, доречність, надійність, достовірність, аудиторський ризик, тестування, вибірка, професійне судження аудитора.

Keywords: audit evidence, ISA 500, sufficiency, relevance, reliability, credibility, audit risk, testing, sampling, professional auditor judgment.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасних умовах ведення бізнесу, забезпечення достовірності фінансової звітності є ключовим чинником довіри з боку користувачів фінансової інформації. Одним із головних інструментів забезпечення цієї достовірності виступає незалежний аудит. Від якості, обсягу та характеру аудиторських доказів безпосередньо залежить обґрунтованість висновку аудитора. У зв'язку з цим особливого значення набуває проблема оцінки достатності аудиторських доказів, що регламентується Міжнародним стандартом аудиту 500. У практичній діяльності аудитори стикаються з необхідністю прийняття рішень щодо кількісних і якісних характеристик доказової бази, що вимагає чіткого професійного судження. Це, в свою чергу, породжує запит на глибше теоретичне осмислення критеріїв достатності, надійності, доречності та достовірності доказів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аудиторських доказів досліджувались як українськими, так і зарубіжними науковцями, серед яких варто відзначити праці О. Кучма, Н. Винниченко, Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan, що аналізують природу аудиторських процедур, класифікацію. Однак, попри наявність значної кількості наукових джерел, достатність доказів часто трактується виключно як кількісна характеристика, без належного акценту на її взаємозв'язок з якісними показниками — доречністю, надійністю та достовірністю. Крім того, малодослідженою залишається практична реалізація критеріїв МСА

500, зокрема при виборі методів тестування: вибірки, вибору окремих елементів чи суцільної перевірки.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розкриття сутності поняття "достатність аудиторських доказів" відповідно до МСА 500, визначення основних критеріїв, що впливають на її оцінку (доречність, надійність, достовірність), та аналіз застосування методів тестування, що забезпечують формування достатньої доказової бази у процесі аудиту. Завдання полягає у:

- уточненні взаємозв'язку між кількістю і якістю доказів;
- виявленні чинників, що впливають на оцінку аудитором достатності доказів;
- описі методів тестування з урахуванням практичних обмежень.

Виклад основного матеріалу дослідження. у своїй діяльності, аудитор керується Міжнародними стандартами аудиту (далі – МСА). Таке зобов'язання виникає згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [3]. Єдині стандарти забезпечують якість перевірок, що проводяться.

Згідно МСА, перед винесення певної думки щодо фінансової звітності, аудитор повинний мати певний рівень впевненості у відсутності викривлень у наданій йому інформації [6].

Для незалежного аудитора, аудиторські докази є ключовою категорією, на яких буде ґрунтуватись його думка. Протягом аудиту необхідно отримати таку кількість доказів, яка б забезпечила спроможність зробити необхідні висновки.

В процесі аудиту зібрані докази в великій кількості фіксуються аудитором в документах, які називаються його робочими документами, таким чином нагромаджуючи інформацію. Весь процес аудиту спрямований на отримання доказів з метою знаходження істини та донесення її до користувачів фінансової звітності. Через це питання щодо достатності

доказів постає гостро та викликає питання щодо того, який саме об'єм доказів вважається достатнім.

Кожна господарська операція відображається в кількох документах у визначеній послідовності. Завдяки цьому одну й ту саму операцію можна відстежити не лише за одним документом, що сприяє підтвердженню її фактичного здійснення та законності. Згідно з МСА 500, аудиторськими доказами можуть бути бухгалтерські записи, первинні документи, протоколи зустрічей, дані від третіх сторін, дані, розроблені аудитором самостійно, а також результати таких процедур, як опитування, спостереження та інспекція. Крім того, доказами можуть слугувати й дані від попередніх аудиторів.

Так при аналізі МСА було виділено наступні критерії оцінки аудиторських доказів:

Достатність - виступає як міра кількості для аудиторських доказів. Кількість доказів буде впливати на те, наскільки великим є ризик викривлення. Чим ризик більший – тим більшу кількість доказів необхідно отримати для формування висновку. Окрім цього, якість цих доказів також буде впливати на необхідну кількість.

Мірою якості ж виступає прийнятність. Прийнятність полягає у доречності і надійності інформації для забезпечення обґрунтованих висновків. Надійність будь-яких доказів буде залежати від джерела їх отримання і характеру.

Достовірність ж визнає ступінь надійності отриманої інформації та її придатність для формування аудиторської думки. Достовірність залежить від джерела походження інформації, форми подання, а також умов, за яких їх отримано. Аудиторські докази, отримані з джерел, незалежних від суб'єкта господарювання, вважаються більш достовірними, ніж ті, що надходять безпосередньо від самого суб'єкта. Такими суб'єктами можуть виступити, наприклад, постачальники, банки, клієнти, тощо. Головною умовою є те, що ці суб'єкти не були пов'язані з суб'єктом, щодо якого відбувається аудит.

Наступним критерієм виступає доречність – відповідність доказів цілям, предмету дослідження, або конкретному твердженню фінансової звітності, яка перевіряється [7]. Цей критерій пов'язаний саме з тим, чи стосуються докази саме того питання, яке досліджується.

Надійність ж доказів відображає ступінь довіри до доказу, тобто наскільки сильно на нього можна покладатись під час формуванні думки. Надійність в основному залежить від джерела інформації, форми подання, способу отримання. Так якщо аудитор отримає лист-підтвердження від банку, цей доказ буде більш надійним, ніж залишки на рахунку у підприємства [5].

Таким чином, якщо аудитор перевіряє твердження про існування активу, доречним буде фізичне спостереження або інвентаризація, а не вивчення документів про надання прав власності (такі як договір купівлі-продажу). І навпаки, якщо перевіряється право власності активу, то його фізичне обстеження буде не доречним, так як фактично актив може знаходитись на підприємстві, але підприємство не має на нього жодних прав.

Отже, навіть якщо доказ є достовірним, він може бути недоречним і ніяк не доводити певні твердження.

Надійність ж може виступати як ступінь довіри аудитора до доказу, тобто наскільки він може покладатись на нього. Ступінь надійності доказів буде залежати від: джерела інформації, форми подання (письмове чи усне), способу отримання.

Так отриманий аудитором лист-підтвердження про залишки на рахунку буде більш надійним, ніж наданий звіт з бухгалтерії клієнта.

Можливо помітити, що такі критерії як достовірність і надійність є схожими між собою, але згідно МСА між ними є важлива відмінність.

Якщо надійність відповідає на запитання «наскільки я можу довіряти цьому доказу?», то достовірність є практичним виявом цієї довіри. Іншими словами, достовірність можна розглядати як конкретне свідчення того, що доказ є істинним, точним і відображає реальні обставини. Це своєрідне

підтвердження того, що доказ заслуговує на довіру не лише теоретично, а й на практиці. Таким чином, достовірність є прямою ознакою правдивості доказової інформації, яка дозволяє аудитору зробити обґрунтовані висновки на її основі.

Ще одним критерієм виступає своєчасність. Вона стосується періоду, до якого належить інформація. Іншими словами, це актуальність доказу. Наприклад, якщо аудитор розглядає 2024 рік, то використання документів, які відносять до 2025 року може бути не доречним і потребувати додаткового обґрунтування, так як вони не будуть відображати стан активів на необхідну дату.

Також своєчасність може означати момент, коли цей доказ було отримано. Якщо доказ буде отримано вже після винесення аудитором певного рішення, такий доказ буде вважатись не своєчасним.

Отже, якісні характеристики аудиторського доказу включають в себе достовірність, надійність, доречність та своєчасність, і будь-який з них має певні рамки, що буде визначати, чи підпадає доказ під будь-який з них. З достатністю ж ситуація інша, і визначити достатність доказу тільки з допомогою певних критеріїв не вийде.

Згідно ISA 500, аудитор не повинен проводити перевірку всієї інформації, що існує. Така перевірка в більшості випадків є не доцільною, так як аудитор працює в умовах обмеженого часу і ресурсів.

Таким чином, аудитор повинен знаходити баланс між якістю і кількістю для формування певних висновків, так як між собою ці характеристики є пов'язаними.

Щоб доказ вважався достатнім, він повинен пояснювати та підтримувати аудиторську думку. Згідно МСА, не існує певної кількості доказів, яких буде достатньо для винесення думки. Аудитор самотійно, на основі свого професійного судження, повинен визначити, яка кількість інформації йому необхідна для винесення висновку.

Зазвичай, кількість інформації буде залежати від аудиторського ризику, суттєвості та налагодженості системи внутрішнього контролю. Аудитори проводять окремі заходи щодо визначення ефективності внутрішнього контролю, та визначають, які сектори він охоплює. Також проводиться часткове тестування цих систем для отримання доказів щодо роботи такого контролю.

Варто зазначити, що не зважаючи на рівень ризику, аудитор буде потребувати більшої кількості доказів для основних показників фірми, наприклад, для основних статей балансу.

Для отримання доказів аудитор проводить різні тести – процедури, які дозволяють перевірити твердження управлінського персоналу, що містяться у фінансовій звітності. Зазвичай, для тестування аудитор ставить питання, на які послідовно шукає відповіді, і таким чином, знаходить докази для певних питань.

Ефективно проведені тести надають прийнятні аудиторські докази, які будуть достатніми для цілей аудитора. Згідно з МСА 500, аудитор для тестування може обрати один з наступних методів:

1. Вибір усіх елементів;
2. Вибір окремих елементів;
3. Аудиторська вибірка.

Вибір будь-якого з цих методів буде залежати від конкретних обставин: рівня ризику викривлення, практичності й ефективності їх використання.

Так аудитор може обрати тестування всієї сукупності елементів, якщо це буде доречно. Такий метод підходить, якщо сукупність складається з невеликої кількості елементів, кожен з яких має велику вартість.

Якщо ж існує значний ризик викривлення, або інші тести не дадуть такого рівня впевненості, скоріш за все, цей метод буде найбільш ефективним.

Вибір ж окремих елементів з загальної сукупності буде залежати також від характеристики сукупності, що тестується. Так вибрані окремі елементи

можуть мати певні ключові елементи або елементи з високою вартістю. Якщо є певні дорого вартісні елементи, або ж вони є підозрілими чи мають схильність до ризику, аудитор може обрати для тестування саме такі елементи. Однак, ці окремі елементи не надаватимуть доказів стосовно недослідженої частини сукупності.

Варто зазначити, що вибір окремих елементів не є вибіркою. Вибірка у МСА розглядається у іншому розділі, а саме у МСА 530. Вибірка, так само як й вибір окремих елементів, не охоплює 100% генеральної сукупності. На відміну від особистого вибору аудитором певних критеріїв, при вибірці всі елементи мають однаковий шанс бути відібраними.

Розмір ж аудиторської вибірки повинен бути достатнім для зниження ризику до прийняттого.

Отже, для отримання достатніх доказів, аудитор не зобов'язаний тестувати 100% сукупності, і часто це є не ефективним. Хоча, якщо була проведена не суцільна перевірка, аудитор буде допускати певний ступінь ризику, так як все ж є неможливим винести однозначний висновок про сукупність, протестувавши лише не велику її частину.

Отже, загалом, міра достатності аудиторських доказів залежить від самого аудитора та його суджень. В теорії аудиту та МСА немає ані конкретної моделі оцінки, ані математичної формули для оцінки достатності. Дане питання ніяк не регламентується законодавчо.

Через це, аудитори підпадають під високий ризик висловити необґрунтовану думку. Також через відсутність єдиного критерію для визначення, для одного аудитора докази можуть здаватись достатніми, для іншого ж - ні.

У зв'язку з цим, особливої важливості набуває системний і критичний підхід до збору та аналізу аудиторських доказів, що враховує не лише формальні вимоги МСА, а й конкретні обставини перевірки, характер об'єкта аудиту, рівень аудиторського ризику та стан внутрішнього контролю на підприємстві.

В умовах відсутності чітких нормативних меж аудитор має покладатися на власну компетентність, досвід та професійне судження, а також застосовувати загальноприйняті принципи обґрунтованості, достатності й доцільності доказів.

Таким чином, прийняття рішень щодо достатності доказів є не просто технічним аспектом, а одним із ключових етапів формування незалежного та якісного аудиторського висновку, що впливає на достовірність фінансової звітності й довіру до неї з боку зовнішніх користувачів.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. У результаті дослідження з'ясовано, що достатність аудиторських доказів формується на основі комплексного підходу, який поєднує кількісні та якісні характеристики. Жоден із критеріїв (доречність, надійність, достовірність) не може бути розглянутий окремо — лише їх поєднання забезпечує прийнятність доказу. Важливою умовою ефективного аудиту виступає здатність аудитора здійснювати професійне судження щодо достатності доказів з урахуванням контексту, ризику та ресурсів.

Перспективними напрямками подальших досліджень є:

- формалізація (хоча б орієнтовна) кількісних меж для достатності в різних галузях;
- вивчення впливу внутрішнього контролю на якість зібраних доказів;
- практичні кейси визначення достатності в умовах обмеженого часу або неповного доступу до інформації.

Література

1. Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan. *Auditing and Assurance Services*. 2023. URL: https://www.pearson.com/nl/en_NL/higher-education/subject-catalogue/accounting-and-taxation/arens-auditing-and-assurance-services-18ed.html

2. Винниченко Н. В., Федяй А. Ю. *Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів*. Ефективна економіка. 2019. URL: https://www.researchgate.net/profile/Nataliia-Vynnychenko-2/publication/338196492_ANALYTICAL_CHARACTERISTICS_FOR_AUDIT_EVIDENCE/links/5ebf9d7092851c11a86c41d7/ANALYTICAL-CHARACTERISTICS-FOR-AUDIT-EVIDENCE.pdf
3. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
4. Кучма О. *Аудиторські докази: класифікація, джерела, вимоги, методи збору*. Фінансовий контроль. 2017. №7-8 (138-139). С. 54–60. URL: https://fincontrolnew.com.ua/attachments/0759e967-5f5e-4171-bf66-c5d39881d57e_2017%20-%207-8_50-56.pdf
5. Манько Н. *Критерії оцінки доказовості аудиторського судження*. Траєкторія науки. 2018. №12(4). С. 1021–1030. URL: <https://pathofscience.org/index.php/ps/article/download/579/590>
6. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC). *Міжнародні стандарти аудиту: Том 1. МСА 100–700 (переклад українською)*. Видання 2018 року (оприлюднено у 2024 році). URL: https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-01/2018%20IAASB%20HB_Volume%201_Ukrainian_Secure.pdf
7. Фабіянська В. Ю. *Аудиторські докази: сутність, оцінка в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності*. Агросвіт. 2020. №8. С. 77–86. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/8_2020/11.pdf

References

1. Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. and Hogan, C.E. (2023), *Auditing and Assurance Services*, 18th ed, Pearson, London, UK, available at: https://www.pearson.com/nl/en_NL/higher-education/subject-catalogue/accounting-and-taxation/arens-auditing-and-assurance-services-18ed.html (Accessed 25 May 2025).

2. Fabiianska, V.Yu. (2020), ““Audit evidence: essence and evaluation in the context of sufficiency and appropriateness”, *Agrosvit*, vol. 8, pp. 77-86, available at: http://www.agrosvit.info/pdf/8_2020/11.pdf (Accessed 25 May 2025).
3. Kuchma, O. (2017), “Audit evidence: classification, sources, requirements, collection methods”, *Finansovyi kontrol'*, vol. 7-8 (138-139), pp. 54-60, available at: https://fincontrolnew.com.ua/attachments/0759e967-5f5e-4171-bf66-c5d39881d57e_2017%20-%207-8_50-56.pdf (Accessed 24 May 2025).
4. Man'ko, N. (2018), “Criteria for assessing the evidentiary value of auditor's judgment”, *Traiektoriia nauky*, vol. 12(4), pp. 1021–1030, available at: <https://pathofscience.org/index.php/ps/article/download/579/590> (Accessed 26 May 2025).
5. IFAC (2018), *Mizhnarodni standarty audytu: Tom 1. MSA 100–700 (pereklad ukrains'koiu)* [International Standards on Auditing: Volume 1. ISA 100–700 (Ukrainian translation)], IFAC, New York, USA, available at: https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-01/2018%20IAASB%20HB_Volume%201_Ukrainian_Secure.pdf (Accessed 24 May 2025).
6. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine “On audit of financial statements and auditing activities”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Accessed 23 May 2025).
7. Vynnychenko, N.V. and Fediai, A.Yu. (2019), “Analytical procedures for obtaining audit evidence”, *Efektivna ekonomika*, available at: https://www.researchgate.net/publication/338196492_ANALYTICAL_CHARACTERISTICS_FOR_AUDIT_EVIDENCE (Accessed 25 May 2025).

Стаття надійшла до редакції 14.06.2025 р.