

Е. В. Шкарупі. — Суми : Из-во СумГУ, 2010. — Вып. 3. — 656 с.

4. Хумарова Н. І. Екологоорієнтоване управління розвитком економіки: особливості державного фінансування / Н. І. Хумарова // Економіст. — 2010. — № 12. — С. 69-71.

5. Федчак О. М. Фінансове забезпечення раціонального використання та охорони природних ресурсів України / О. М. Федчак // Рада по вивченню продуктивних сил України. — Київ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [^gозитди.еди.иа](http://гозитди.еди.иа).

6. Якуша Я. В. Актуальність упровадження механізму екологічного оподаткування та реінвестування: регіональний аспект / Я. В. Якуша // Вісник Бердянського університету менеджменту та бізнесу. — 2011. — № 3 (15). — С. 115-119.

7. Ритікова К. А. Теоретичні та практичні аспекти сучасного світового досвіду фінансування екологічної діяльності / К. А. Ритікова // Те-

оретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. — 2010 — С. 230-235.

8. Колмакова В. М. Розвиток позабюджетних джерел фінансового забезпечення екологічної діяльності / В. М. Колмакова // Економіка природокористування і охорони довкілля. — 2008 — С. 63-69.

9. Лозинський І. Є. Оптимізація розподілу бюджету між природоохоронними проектами гірничо-збагачувального комбінату / І. Є. Лозинський [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [пш.юуиа/рога1/зос\\_сит/ергот/2009\\_44/§1\\_44\\_27.ppt](http://ш.юуиа/рога1/зос_сит/ергот/2009_44/§1_44_27.ppt).

10. Мельник Н. О. Організаційно-економічні засади реалізації положень кіотського протоколу в Україні [Електронний ресурс] / Н. О. Мельник. — Режим доступу : [Шр://№№ГО§оо§1е.сот.иа/\]гп1.паи.еди.иа/ипдех.рЬр/РРЕI/aglic1e/гiо^п1оагi/3100/3054](http://шр://№№ГО§оо§1е.сот.иа/]гп1.паи.еди.иа/ипдех.рЬр/РРЕI/aglic1e/гiо^п1оагi/3100/3054).

Поступила до редакції 09.04.13

© Л. В. Тимошенко, 2013

УДК 657.6

В. В. Дрей\*

## ОЦІНКА КОРИСНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ В ПРОЦЕСІ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*У статті запропоновано використання моделі комплексного вимірювання цінності інформації для визначення корисності аудиторських доказів при формуванні аудиторського судження щодо фінансової звітності підприємства. Наведено алгоритм вимірювання цінності аудиторських доказів на основі оцінки достовірності, об'єктивності, своєчасності, релевантності та повноти інформації.*

*Ключові слова: аудит, аудиторські докази, аудиторські процедури, цінність інформації.*

*В статье предложено использование модели измерения ценности информации для определения полезности аудиторских доказательств при формировании аудиторского суждения о финансовой отчетности предприятия. Представлен алгоритм измерения ценности аудиторских доказательств на основе оценки достоверности, объективности, своевременности, релевантности и полноты информации.*

*Ключевые слова: аудит, аудиторские доказательства, аудиторские процедуры, ценность информации.*

*The eіііmaііon o/ uіe/ uі o/ іНе іn/оgmaііon іo йe/іne o/ ауііі еуііeпсе і Неір/ uі/оg ауііі оріnіon a/ іeg ассouпtі ауііііnd оп іНе епeгггіe ііргороіeі іn іНе агіісіe. The аідоgііНmі o/ eіііmaііon o/ uіe/ uі o/ ауііі еуііeпсе, м>НісН іі Ёаіeі оп eііeпсе o/ НuцН-дuаіііу йeісірііonі o/ ауіНeпісііу, обіесіmіу, геіeуапі, сomріeіeпeіі апй ітеііeпeі іі сопійeгeі іn іНе агіісіe.*

*Кey м>оgіі: ауііі, ауііі еуііeпсе, ауіііргосeйuгeі, uіe/ uі o/ іНе іn/оgmaііon.*

**Постановка проблеми.** Сучасний розвиток аудиторської діяльності обумовлює необхідність в удосконаленні методичних прийомів та підходів до аудиторської перевірки. Поступово в деяких країнах світу аудит фінансової звітності стає обов'язковим для більшості підприємств, що

збільшує кількість перевірок та відповідальність аудиторської спільноти. Розробка нових підходів має забезпечити більш високу якість аудиторських послуг та підвищити довіру суспільства та потенційних замовників до професії аудитора. Одним з найважливіших завдань в процесі ауди-

\* Дрей В. В. — канд. екон. наук, доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства, ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури», м. Дніпропетровськ.

торської перевірки фінансової звітності є обрання аудиторських доказів серед великого обсягу інформації. Саме достатні та відповідні аудиторські докази забезпечують якість самої перевірки та є запорукою вірної обґрунтованої аудиторської думки. Тому актуальним питанням є розробка нових методичних підходів до оцінки корисності аудиторських доказів, що має спростити процес їх відбору.

*Аналіз останніх досліджень та публікацій.* Проблемам вибору джерел аудиторських доказів для процедур підтвердження достовірності облікових даних присвячено праці таких вчених як Огійчук М. Ф., Савченко В. Я., Шкіря Н. Л., Бутинець Ф. Ф., Кулаковська Л. П. та ін. [1,2,3]. У своїх працях вчені провели ряд досліджень щодо аудиторських процедур для підтвердження повноти та достовірності даних фінансової звітності, які зосереджені здебільшого на маркетрі самих процедур. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) висувають певні вимоги до аудиторських процедур та оцінки надійності доказів, але формалізованих підходів та конкретних методів цієї оцінки не визначено. Актуальним питанням є розробка методів та критеріїв оцінки, які можуть застосовуватися аудитором в процесі аудиторських процедур для визначення корисності аудиторських доказів в контексті вирішення конкретного аудиторського завдання.

Критерій вибору доказів має відображати корисність цієї інформації з точки зору досягнення мети аудитора — підтвердження достовірності інформації в усіх суттєвих аспектах. Тому доцільно в якості критерію вибору аудиторських доказів використовувати показник цінності інформації, який відображає ступінь корисності даних та їх вплив на досягнення основної мети аудиторських процедур.

*Метою статті* є визначення особливостей оцінки корисності аудиторських доказів в процесі аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства.

*Виклад основного матеріалу.* Згідно з МСА аудиторські докази — це інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких буде засновуватись його думка. До них можна віднести як облікову, так і необлікову інформацію: реєстри обліку, первинні документи, звітність, дані внутрішніх перевірок, протоколи зборів акціонерів, підтвердження третіх осіб, висновки експертів і т. і. [6].

Кожен з вищенаведених джерел може надавати корисну інформацію, тобто таку, яка має цінність для аудитора. Але також джерело може містити інформацію, яка не дозволить аудитору вирішити поставлене завдання. Цінність тієї

чи іншої інформації як аудиторського доказу залежить від мети її використання, тобто мети конкретної аудиторської процедури та статті фінансової звітності, яка підтверджується за допомогою цього доказу. Наприклад, внутрішні реєстри з обліку основних засобів є джерелом цінної інформації для процедур підтвердження наявності таких фондів, але цей доказ не має цінності для підтвердження їх обґрунтованої вартості. На нашу думку, в процесі вибору джерел аудиторських доказів, доцільно використовувати показник цінності інформації, який дозволяє визначити корисність інформації з відповідного джерела для досягнення мети аудиторської процедури.

Цінність інформації з джерела аудиторських доказів пропонується вимірювати за допомогою моделі [4]:

$$Ц_i = \sum_{j=1}^n C_j \times \sum_{o=1}^m O_o \times \sum_{p=1}^n P_p \times (\sum_{d=1}^n D_d + \sum_{0=1}^n 0_0 + \sum_{OP=1}^n OP^i), (1)$$

де  $Ц_i$  — цінність  $i$ -го виду інформації,

$O_{C..}$  —  $I$ -та ознака своєчасності  $J$ -го виду інформації,

$O_{P..}$  —  $I$ -та ознака релевантності  $Y$ -го виду інформації,

$O_{D..}$  —  $I$ -та ознака достовірності  $U$ -го виду інформації,

$O_{O..}$  —  $I$ -та ознака об'єктивності  $Y$ -го виду інформації,

$O_{П..}$  —  $I$ -та ознака повноти  $Y$ -го виду інформації,

$I$  — вид інформації,

$i$  — порядковий номер відповідної ознаки якісної характеристики інформації,

$n$  — кількість ознак якісної характеристики інформації.

Використання запропонованої моделі враховує найсуттєвіші аспекти цінності та передбачає, що інформація не може бути корисним аудиторським доказом (може бути нецінною) лише за таких трьох умов:

— інформація отримана в момент, коли аудитор не має потреби в цих даних;

— інформація не стосується показника, підтвердження достовірності якого виконує аудитор;

— інформація одночасно не має ознак ні достовірності, ні об'єктивності, ні повноти.

Визначення цінності джерел аудиторських доказів дозволяє аудитору більш обґрунтовано підходити до процесу виконання аудиторських процедур, обирати найбільш корисні джерела доказів.

Модель кількісного вимірювання цінності інформації на основі комплексу її якісних характеристик вимагає наявності певної бази даних для здійснення цієї оцінки, адже, оцінка ознак якісних характеристик передбачає знання про

особливості формування і використання інформації на підприємстві.

Тому доцільним є створення алгоритму здійснення комплексного кількісного вимірювання цінності інформації за вищенаведеною моделлю, який би відобразив етапи формування інформа-

ційної бази для оцінки якісних характеристик та послідовність оцінки з урахуванням особливостей кожної якісної характеристики. Алгоритм здійснення комплексного кількісного вимірювання цінності аудиторських доказів наведено на рис. 1.

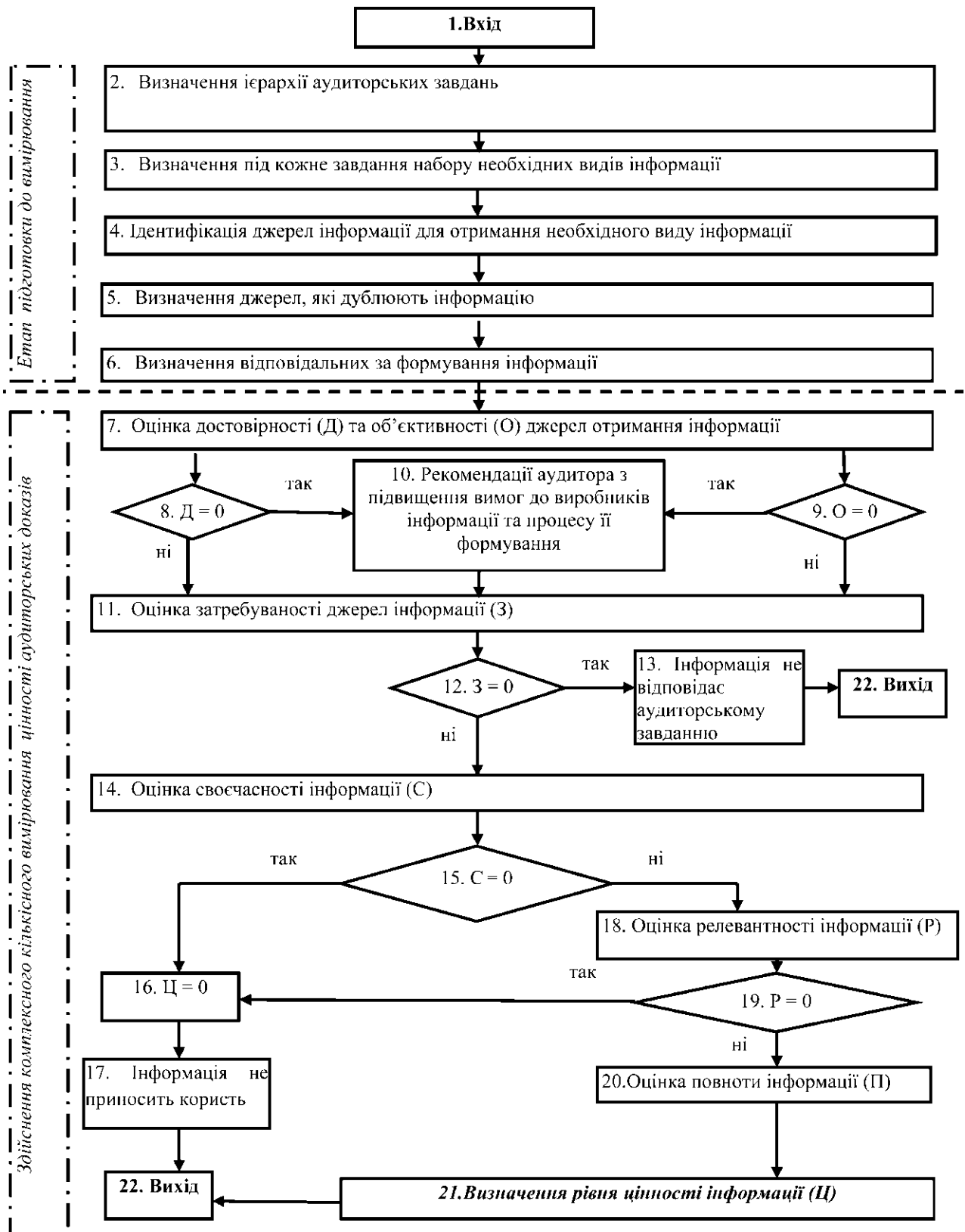


Рис. 1. Алгоритм здійснення комплексного вимірювання цінності аудиторських доказів

Як вже було визначено раніше, починати вимірювання цінності інформації необхідно з визначення мети аудиторської процедури, для досягнення якої використовується інформація.

Отже першим етапом в алгоритмі здійснення комплексної оцінки цінності інформації є визначення ієрархії цілей та завдань, які постають перед аудитором в процесі перевірки фінансової звітності (блок 2). Один вид інформації має різний ступінь цінності при використанні для досягнення двох окремих цілей. Перелік цілей та завдань є індивідуальним для кожної перевірки та визначається в робочих документах аудитора (Меморандум аудиту, план аудита).

Блок 3 алгоритму передбачає визначення під кожне аудиторське завдання набору достатньої кількості аудиторських доказів. Наступним етапом здійснення оцінки є ідентифікація джерел для отримання необхідної інформації (блок 4), що забезпечує визначення переліку джерел аудиторських доказів для вирішення відповідного завдання. В залежності від складності документообігу на підприємстві та різноманітності зовнішніх джерел доказів їх перелік може змінюватись.

Завдяки визначенню переліку джерел отримання необхідної інформації, можливо визначити джерела, що дублюють інформацію (блок 5). Адже деякі дані можуть відображатися одночасно в декількох документах, але корисність цієї інформації може бути різною в залежності від особливостей формування її у відповідному джерелі. Отже, здійснивши оцінку інформації, отриманої з різних джерел, стає можливим визначення такого джерела, з якого аудитор отримує найбільш надійну та корисну.

Оцінка достовірності та об'єктивності інформації здійснюється в залежності від професіоналізму виробника інформації, його особистої зацікавленості у даних та інших ознак, що пов'язані саме з персоналом, який формує інформацію.

На цьому закінчується етап підготовки до здійснення вимірювання цінності інформації, після чого починається етап безпосереднього вимірювання. У блоці 7 проводиться оцінка достовірності (Д) та об'єктивності (О) джерел інформації відповідно до таблиць їх бальної оцінки [5].

Блок 8 та 9 відображаються на блок-схемі алгоритму паралельно у зв'язку з тим, що оцінки цих характеристик не взаємопов'язані та можуть здійснюватися одночасно.

Якщо достовірність та (або) об'єктивність інформації дорівнює нулю, робиться висновок про необхідність підвищення вимог до виробників інформації та процесу її формування (перехід у блок 10), після чого процес оцінки продовжується (перехід у блок 11). Якщо достовірність

інформації не дорівнює нулю, то процес оцінки продовжується далі без здійснення такого висновку (перехід у блок 11.). Отже, за результатами 8 та 9 блоків можливий перехід у блок 10, в якому проходить процес визначення причин низької достовірності та об'єктивності джерела аудиторського доказу, що, по-перше, дозволяє визначити особу, яка не забезпечила належний рівень достовірності та об'єктивності, по-друге, здійснити відповідні пропозиції управлінському персоналу щодо покращення цих характеристик інформації.

У блоці 11 пропонується здійснення оцінки затребуваності (З) джерела інформації. Ступінь затребуваності джерела інформації — це кількість звернень до нього для вирішення відповідного аудиторського завдання. Здійснення такої оцінки дає можливість визначити найбільш затребувані джерела, які потребують високої якості, та джерела, які не використовуються для вирішення завдання. У блоці 12 здійснюється порівняння рівня оцінки затребуваності. Якщо затребуваність джерела дорівнює 0, то робиться висновок, що інформація не відповідає аудиторському завданню (перехід у блок 13), після чого подальша оцінка інформації є недоцільною (перехід у блок 22 «Вихід»). Якщо затребуваність не дорівнює нулю, тобто аудитор використовує це джерело для отримання доказів, то оцінка продовжується (перехід у блок 14).

Подальша оцінка здійснюється вже не на рівні джерел, а за видами інформації. Це пов'язано з тим, що джерела інформації можуть містити декілька видів інформації, які використовуються для вирішення різних управлінських завдань, а оцінка своєчасності, повноти та релевантності здійснюється та може змінюватися в залежності від мети аудиторського завдання.

Оцінка своєчасності (С) отримання інформації (блок 14) проводиться на основі її бальної оцінки [5]. Якщо своєчасність інформації дорівнює нулю (блок 15), то, відповідно до формули вимірювання цінності, її рівень також буде дорівнювати нулю (перехід у блоки 16, 17). В такому випадку робиться висновок про те, що інформація не приносить користь, подальша оцінка є недоцільною (перехід у блок 22 «Вихід»). Якщо своєчасність інформації не дорівнює нулю, здійснюється оцінка релевантності (Р) (перехід у блок 18) відповідно до її бальної оцінки [5].

Якщо релевантність інформації дорівнює нулю (блок 19), то, відповідно до формули вимірювання цінності, її рівень також буде дорівнювати нулю (перехід у блоки 16, 17). В такому випадку робиться висновок про те, що інформація не приносить користь, подальша оцінка є недоцільною (перехід у блок 22 «Вихід»). Якщо реле-

вантність інформації не дорівнює нулю, здійснюється оцінка повноти (П) інформації (перехід у блок 20) згідно з таблицею бальної оцінки повноти [5]. Останнім етапом оцінки є визначення комплексного показника цінності інформації (Ц) за формулою 1 та на основі шкали оцінювання якісних характеристик інформації [5].

*Висновки.* Таким чином, корисність аудиторських доказів може вимірюватись кількісно через показник цінності інформації на основі оцінки таких характеристик як достовірність, об'єктивність, релевантність, своєчасність та повнота. Наведена модель вимірювання цінності інформації дозволяє враховувати особливості формування даних на підприємстві та за його межами, а також мету конкретного аудиторського завдання. Використання моделі дозволяє сформувати базу джерел корисних аудиторських доказів для кожного аудиторського завдання.

#### Література

1. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика : навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. — К. : Алерта, 2010. — 433 с.
2. Савченко В. Я. Аудит : навч. посібник / В. Я. Савченко — Вид. 2-ге, без змін. — К. : КНЕУ, 2009. — 217 с.
3. Шкіря Н. Л. Аудит : навч. посібник / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова, Н. В. Залізняка. — Львів : Магнолія-2006, 2008. — 109 с.
4. Дрей В. В. Контролінг інформації на основі її цінності та ефективності : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Дрей Валерія Валеріївна. — Д., 2011. — 20 с.
5. Вакульчик О. М. Модель комплексної кваліметричної оцінки якісних характеристик управлінської інформації / О. М. Вакульчик, В. В. Дрей // Економічний простір. — Д. : ДВНЗ «ПДАБА», 2011. — № 46. — С. 224-235.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : частина 1, 2. — К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2010. — 806 с.
7. Пожарицкая И. М. Организация и методика вь полнения заданий по обзору финансової отчетности / И. М. Пожарицкая // Наукові праці Південного філіалу НУБПУ «КАУ». Серія «Економічні науки». Вип. 136. — Сімферополь, 2011. — С. 178-184.
8. Дмитренко І. М. Аудит за міжнародними стандартами : [навчально-практичний посібник] / І. М. Дмитренко. — Горлівка : ПП «Видавництво Ліхтар», 2010. — 268 с.

*Поступила до редакції 09.04.13*

© В. В. Дрей, 2013