

~ АНАЛІЗ, АУДИТ, ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ~

УДК657.6

DOI:10.32680/2409-9260-2023-7-8-308-309-58-62

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ
ДОКУМЕНТАЦІЇ

Рудницький В.С., д.е.н, професор, завідувач кафедри облікових технологій та оподаткування Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів
e-mail: vasyi.rudnytskyi@lnu.edu.ua
ORCID ID:0000-0001-9907-6088

Анотація. Метою статті є дослідження організаційних засад формування аудиторської документації. Досліджено вимоги до формування аудиторської документації у відповідності до міжнародної стандартів аудиту та національного законодавства України. Проаналізовано сутність поняття аудиторської документації. Визначено цілі формування аудиторської документації. Досліджено організаційні засади формування аудиторської документації в Україні. Аудиторська документація повинна бути зрозумілою, формуватися на всіх етапах аудиту, а також відповідати вимогам міжнародних стандартів та національного законодавства. Аудиторська документація формується на всіх етапах аудиту та є пов'язаною між собою. За результатами дослідження зроблено висновок, що кожен суб'єкт аудиторської діяльності формує робочі документи за своєю методологією та класифікуючи за різними категоріями та індексуванням. В сучасному світі формування аудиторської документації здійснюється за допомогою електронної обробки даних. Це дозволяє оптимізувати ресурси аудитора та зберігати робочі документи аудитора як у паперовому, так і у електронному форматі. За результатами дослідження зроблено висновок, що на формування аудиторської документації впливають внутрішні та зовнішні чинники, які слід враховувати суб'єкту аудиторської діяльності при формуванні аудиторської документації.

Ключові слова: аудит, аудиторська документація, висновки аудитора, звітування, МСА.

ORGANIZATIONAL PRINCIPLES OF AUDIT DOCUMENTATION
FORMATION

Rudnytskyi W. Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting Technologies and Taxation, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine
e-mail: vasyi.rudnytskyi@lnu.edu.ua
ORCID ID:0000-0001-9907-6088

Abstract. The purpose of the article is to study the organizational foundations of the formation of audit documentation. The formation of audit documentation was always a significant issue for the subject of audit activity during the audit. The audit documentation is the evidence base for the audit. However, such an evidence base must meet the requirements of international auditing standards and the national legislation of Ukraine. Subjects of audit activity do not have clear requirements for the formation of audit documentation, only general requirements for it. Therefore, on the basis of international standards, each auditor creates audit documentation that are acceptable and convenient for him. However, such formation should have organizational principles for each subject of audit activity. Incorrect organization or its absence leads to failure of quality control. The requirements for the formation of audit documentation in accordance with international audit standards and the national legislation of Ukraine were studied. The essence of the concept of audit documentation is analyzed. The objectives of the formation of audit documentation are defined. The organizational principles of the formation of audit documentation in Ukraine have been studied. Audit documentation must be clear, formed at all stages of the audit, and also meet the requirements of international standards and national legislation. Audit documentation is formed at all stages of the audit and is interconnected. Based on the results of the research, it was concluded that each subject of audit activity creates working documents according to its own methodology and classifying them according to different categories and indexing. In the modern world, the formation of audit documentation is carried out with the help of electronic data processing. This allows you to optimize the auditor's resources and store the auditor's working documents in both paper and electronic format. Based on the results of the study, it was concluded that the formation of audit documentation is influenced by internal and external factors that should be taken into account by the subject of audit activity when forming audit documentation

Key words: audit, audit documentation, auditor's conclusions, reporting, ISA.

JEL Classification: M410.

Постановка проблеми. Завжди значущим питанням для суб'єкта аудиторської діяльності при аудиті було формування аудиторської документації. Аудиторська документація є доказовою базою здійснення аудиту. Проте така доказова база повинна відповідати вимогам міжнародних стандартів аудиту та національного законодавства України. Суб'єкти аудиторської діяльності не мають чітких вимог до формування аудиторської документації, лише загальні вимоги до неї. Тому на основі міжнародних стандартів кожен аудитор формує прийнятні та зручні для нього робочі документи. Проте таке формування повинно мати організаційні засади у кожного суб'єкта аудиторської діяльності. Не правильна організація або її відсутність призводить до не проходження контролю якості у Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Необхідно зазначити, що розвиток теорії та практики формування аудиторської документації здійснюється завдяки вітчизняним науковцям. Серед них – В.П. Бондар, Ю.В. Бондар, Г. М. Колісник, В.С. Слюсаренко, Р.Б. Сокольська, М. О. Ніконович, О. Е. Лубенченко, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, В.В. Головач, З.В. Гуцайлук, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, Л.М. Крамаровський, А.М. Кузьмінський, М.В. Кужельний, Л.П. Кулаковська, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Л.О. Сухарева, Б.Ф. Усач, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук.

Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак у наукових дослідженнях недостатньо приділено увагу організаційним засадам формування аудиторської документації. Враховуючи, що оформлення аудиторської документації є доказовою базою здійснення якісного аудиту за вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності, дослідження організаційних засад формування аудиторської документації є актуальною темою.

Мета дослідження. Основною метою статті є дослідження організаційних засад формування аудиторської документації.

Основний матеріал. Формування аудиторської документації завжди було актуальною темою для суб'єктів аудиторської діяльності. З одного боку є вимоги Міжнародних стандартів аудиту, але вони є загальними. В наслідок цього кожний суб'єкт аудиторської діяльності має свої шаблони робочих документів. Треба зазначити, що окрім міжнародних стандартів аудиту на формування аудиторської документації впливає також національне законодавство: Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність №2258-VIII від 21.12.2017. На міжнародному рівні прийнято під аудиторською документацією розуміти (робочі документи) – записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор [1]. Закон України №2258-VIII надає більш уточнене визначення для суб'єктів аудиторської діяльності: робочі документи - документи та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту [2]. Проте за результатами нашого дослідження можна стверджувати, що робочі документи аудитором формуються не лише під час планування, підготовки та надання аудиторських послуг, а протягом всіх етапів аудиту, включаючи звітування та моніторинг. Аудиторська документація може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації. Приклади аудиторської документації включають програми аудиту; результати аналітичних процедур; письмові коментарі щодо конкретних проблем; резюме значущих питань; листи-підтвердження та листи-запевнення; контрольні переліки; листування (включно з електронною поштою) стосовно значущих питань [1].

Нами було досліджено процеси формування аудиторської документації на всіх етапах аудиту. На етапі планування аудитор здійснює вивчення зовнішньої та внутрішнього середовища підприємства, оцінює ризики, здійснює попередні аналітичні процедури, вивчає систему внутрішнього контролю. За результатами зазначених аудиторських процедур формується план виконання аудиту. На етапі виконання аудиту аудитор здійснює збір аудиторських доказів за допомогою тестів контролю, тестів деталей та аналітичних процедур. Результат кожної здійсненої аудиторської процедури за сферами аудиту формується в окремий робочий документ із зазначенням висновків. На етапі звітування аудитор формує звіт незалежного аудитора за результатами здійснення аудиту (наявних висновків). Аудиторська документація на етапі моніторингу рекомендацій аудитора також є обов'язковою для формування. Аудитор зазначає в робочому документі, чи підприємство виконало рекомендації аудитора та оцінює ступінь виконання. Робочий документ сформований на етапі моніторингу допомагає

аудитору спланувати наступний аудит. Робочі документи на всіх етапах аудиту логічно пов'язані між собою. Отже, аудиторська документація допомагає суб'єкту аудиторської діяльності спланувати та виконати аудит. А також, аудиторська документація є доказом виконання аудиту у відповідності до вимог міжнародних стандартів аудиту. Це доводить, що документування аудиторської перевірки є обов'язковою, а фахівець (аудитор) повинен документально засвідчити всі свої дії [3].

Відповідно до МСА 230 "Аудиторська документація" цілями аудиторської документації є:

- допомагати суб'єкту аудиторської діяльності планувати та виконувати аудит, а також звітувати про свою роботу;
- допомагати здійснювати нагляд за виконанням аудиту;
- зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів;
- надавати можливість проводити огляди та інспектування контролю якості;
- уможливлувати проведення зовнішніх інспектувань відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог [1].

Суб'єкт аудиторської діяльності повинен забезпечити своєчасне складання повного пакету аудиторської документації - 60 днів [2]. Аудиторська документація мінімально повинна включати в себе характер, час і обсяг аудиторських процедур, включаючи ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються, хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи, хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду; результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів; значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків. На думку Коваль С. зміст робочих документів повинен містити наступне: найменування документа; найменування підприємства; період, за який проводиться аудит; дату застосування прийому або складання аудиту; зміст; підписи осіб, які склали та переоцінили документи з їх розшифруванням [4, с.114].

Варто зазначити, що на форму, зміст і обсяг аудиторської документації впливають розмір та складність підприємства, характер аудиторських процедур, які слід виконати, ідентифіковані ризики суттєвого викривлення, значущість отриманих аудиторських доказів, використані методологія й інструменти аудиту.

Робочі документи повинні бути доступними та зберігатися протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту [2]. Документальне оформлення аудиту поділяється на робочі та підсумкові. У робочих документах фіксується проведена робота та отримана інформація (наприклад, план та програма аудиту, накопичувальні таблиці). Підсумкові документи передаються замовнику аудиту (наприклад, аудиторський висновок, аудиторський звіт) [5]. Для зручнішого зберігання аудиторської документації її можна класифікувати наступним чином:

Таблиця 1

Класифікація аудиторської документації

Класифікація	Характеристика документів
Поточна	Всі документи та матеріали, зібрані в процесі поточної аудиторської перевірки.
Постійна	Містять інформацію, важливу для аудиту на тривалий час.
Спеціальна	Містять підшивки, кореспонденцію, спеціальні постанови, накази, податкову документацію, дані по дотриманню законодавства тощо
Файли менеджера	Містяться листування менеджера з керівництвом клієнта: листи відправлені та отримані.
Документи контролера якості	Результати перевірки результатів аудиту (перевірка робочої документації) - за результатами огляду контролера якості.

Джерело: оновлено автором на основі [6]

На думку М.О. Ніконович, документація в поточній папці може структуруватися за розділами, з присвоєнням їм кодів, наприклад: 1 розділ — копії первинних документів та звітів про витрати підприємства; копія офіційного аудиторського звіту; копія листа аудиторів керівництву об'єкта аудиту (докладного звіту аудиторів) за підсумками роботи; 2 розділ — документи, що відображають завершення аудиторської перевірки: анкета керівника аудиту за підсумками перевірки; анкета перевіряючого (партнера) за підсумками перевірки; переліки невирішених питань; таблиці обліку робочого часу та інші документи (протоколи, записки), що відображають завершення роботи і рішення виникаючих при цьому проблем, копії актів прийому-здачі роботи; 3 розділ — основні та супровідні документи, що відображають план та програму аудиту фінансової звітності; 4 розділ — перелік важливих питань і зауважень, що виникли в ході роботи з клієнтом: перелік зазначених проблем; реєстри зазначених відхилень; пункти листа керівництву клієнта (звіту аудитора) з відповідними робочими документами і поясненнями; 5 розділ — документи, що відображають безпосередній хід аудиторської перевірки: схеми перевірки первинної документації, облікових реєстрів та звітів про витрати; програми проведення самостійних аудиторських процедур, аналітичних процедур та перевірок засобів контролю; робочі документи, які безпосередньо відображають хід виконання цих процедур та перевірок; документи, що узагальнюють результати проведення таких процедур і т.д. [7, с. 19].

Ю.В. Бондар вважає, що аудиторська документація повинна формуватися за наступними категоріями: прийняття клієнта, планування - Стратегія аудиту, планування - План аудиту, перші завдання з аудиту, виконання, перевірка партнером та завершення аудиту, огляд менеджера, огляд партнера, випуск звітності. Ю.В. Бондар пропонує наступний зміст робочого документу: назву, код розділу, до якого він належить, назву аудиторської компанії-виконавця, назву клієнта, період, що перевірявся, дату створення документу, прізвище виконавця, прізвище особи, що перевірила робочий документ, зазначення виконаної процедури, отриманий результат, інформацію, на основі якої була проведена та чи інша аудиторська процедура [8, с. 34-41].

На думку О. Е. Лубенченко аудиторська документація додатково аудиторська документація може містити скарги, тому що під час аудиту можливі суперечки між управлінським персоналом підприємства, користувачами аудиторських звітів та суб'єктом аудиторської діяльності. У цьому випадку суб'єкт аудиторської діяльності документує усі подані письмово скарги за такими пунктами: особа, яка надала скаргу; сутність скарги; результати розгляду скарги та надана відповідь особі, яка подала скаргу [9, с. 96].

Варто відмітити, що сучасні суб'єкти аудиторської діяльності надають перевагу класифікуванню та зберіганню аудиторської документації за допомогою електронної обробки даних. Це пов'язано з тим, що вся інформація щодо бухгалтерського обліку зберігається на комп'ютерах [10, с. 144]. Тому при перевірці фінансової інформації на підприємствах аудитор використовує для формування аудиторської документації комп'ютери.

Висновки. Було досліджено вимоги до формування аудиторської документації у відповідності до міжнародної стандартів аудиту та національного законодавства України. Проаналізовано сутність поняття аудиторської документації. Визначено цілі аудиторської документації. Досліджено організаційні засади формування аудиторської документації в Україні.

Аудиторська документація повинна бути зрозумілою, формуватися на всіх етапах аудиту, а також відповідати вимогам міжнародних стандартів та національного законодавства. За результатами дослідження зроблено висновок, що кожен суб'єкт аудиторської діяльності формує робочі документи за своєю методологією та класифікуючи за різними категоріями та індексуванням. В сучасному світі формування аудиторської документації здійснюється за допомогою електронної обробки даних. Це дозволяє оптимізувати ресурси аудитора та зберігати робочі документи аудитора як у паперовому, так і у електронному форматі.

На формування аудиторської документації впливають зовнішні та внутрішні чинники такі, як характер діяльності підприємства, концептуальна основа обліку, середовище здійснення аудиту, наявність ресурсів суб'єкта аудиторської діяльності тощо. Врахування цих чинників допоможе в подальшому проводити дослідження організаційних засад формування аудиторської документації.

Список літератури

1. International standard on auditing 230 «Audit documentation». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf> (дата звернення: 05.03.2023).

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: закон України від 21.12.2017 р. № 2258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 05.03.2023).
3. Коваль С. Організаційно-методичні засади проведення аудиту товарів та їх реалізації в аграрних підприємствах. Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка, 2020. №(4). С. 169-176. <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2020.4.21>.
4. Г. М. Колісник, В.С. Слюсаренко. Аудит. Навчальний посібник. Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. 314.
5. Бутинець Ф.Ф.. Аудит. підруч. для студ. спеціальності «облік і аудит» вищих навчальних закладів. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир; П.П. Рута, 2016. 512 с..
6. Сокольська Р. Б., Зелікман В.Д., Єрємїна О.Л. Формування документального забезпечення на стадії планування аудиту. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2014. Вип. 8(1), С. 192-196.
7. Ніконович М. О. (2014). Документування аудиту витрат промислового підприємства. Агросвіт. 2014. № 11. С. 16-20.
8. Бондар Ю.В., Глушаченко І.В., Нренко І.В. Автоматизовані робочі документи аудитора. Програми аудиту. Тести контролю: посібник. 3-тє виданн. К:ДП «Інформ.-аналіт.агенство», 2018. 396 с.
9. Лубенченко О.Е. Василюк М.М. Організаційні засади аудиту фінансової звітності в Україні. Удосконалення обліку та звітності. Статистика України. 2019. № 2. С. 92-97.
10. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль: «Економічна думка», 1998. 196 с.

References

1. International standard on auditing 230 "Audit documentation". Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf> (date of access: 03/05/2023).
2. On the audit of financial statements and audit activity: the Law of Ukraine dated 12.21.2017 No. 2258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (date of application: 05.03.2023) [In Ukrainian].
3. Koval, S. (2020). Organizational and methodological principles of audit of goods and their implementation in agricultural enterprises. Tavryys'kyu naukovyy vysnyk. Seryya Ekonomyka. (4), 169-176. <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2020.4.21>
4. . Kolisnyk, G. M , Slyusarenko. V.S. (2015). Audyt. Navchal'nyy posibnyk. Tutorial. Uzhgorod: DVNZ "UzhNU". [In Ukrainian].
5. Butynets F.F. (2006). Audyt. pidruch. dlya stud. spetsial'nosti «oblik i audyt» vyshchyykh navchal'nykh zakladiv. 3-tye vyd., dop. i pererob. Zhytomyr; P.P. Ruta. [In Ukrainian].
6. Sokolska R.B., Zelikman V.D., Yeromina O.L. (2014). Formation of documentary support at the audit planning stage. Naukovyy visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu. Ser. : Ekonomichni nauky . 8(1), 192-196. [In Ukrainian].
7. Nikonovych M. O. (2014). Documentation of the audit of costs of an industrial enterprise. Agrosvit, 11, 16-20. [In Ukrainian].
8. Bondar, Yu.V. , Hlushchachenko, I.V., INrenko, I.V.. (2018). Avtomatyzovani robochi dokumenty audytora. Prohramy audytu. Kontrol'ni roboty: posib. 3-e vydannya. K:DP "Informatsiyno-analitychne ahentstvo". [In Ukrainian].
9. Lubenchenko, O. E., Vasylyuk. M. M. (2019). Organizational principles of auditing financial statements in Ukraine. Improvement of accounting and reporting. Statystyka Ukrayiny, 2, 92-97. [In Ukrainian].
10. Rudnytskyi V.S. (1998). Metodolohiya ta orhanizatsiya audytu. – Ternopil': «Ekonomichna dumka». [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 20.07.2023

Прийнята до публікації 24.07.2023