

УДК 657.6

**РОЛЬ АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ****ГОНЧАРУК Світлана Марківна***доцент, кандидат економічних наук**доцент, ЛНУ імені Івана Франка**ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3666-906X>***КРАВЧУК Мирослав Олександрович***здобувач освітнього рівня «магістр»,**Львівського національного університету імені Івана Франка**ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-4881-0210>*

***Анотація.** В статті обґрунтовується необхідність посилення вимог до контролю якості аудиторської документації, яка забезпечує: доказ досягнення загальних цілей аудитора; а також того, що аудит був запланований і проведений відповідно до МСА і застосованими вимогами законодавства і регулюючих органів.*

*Визначені основні ключові напрями контролю якості аудиторської документації: відповідність стандартам, повнота і точність, аудиторська спроможність, датування і підпис, контроль якості, архівування і звітування.*

***Ключові слова:** аудиторська документація, аудиторський звіт, контроль якості аудиторських послуг, міжнародні стандарти аудиту, Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.*

**Постановка проблеми.** Головна мета аудиту — надати впевненість користувачам фінансових звітів у тому, що ці звіти дають достатньо точне уявлення про стан підприємства на певну дату та яким чином це було досягнуто.

Аудитори певною мірою несуть відповідальність перед третіми особами, які використовують інформацію фінансових звітів. Але для досягнення зазначеної мети аудиторів слід не тільки знайти помилки і неточності у фінансових звітах, тобто за суто бухгалтерську функцію всередині підприємства, а надати кваліфіковану допомогу підприємству.

Велика роль у цьому надається аудиторській документації.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у

розвиток теоретичних основ і методичних підходів до аудиторської документації зробили такі провідні вчені, як Бондар В.П., [3] Бондар Ю.В., [4] Петрик О.А., [5] Сокольська Р.Б., [6] Ніконович М. О. [7] та інші. Важливо надалі вивчати дану проблематику і шукати шляхи удосконалення отримання аудиторської документації.

**Мета статті.** Мета статті полягає у визначенні ролі аудиторської документації при здійсненні контролю якості аудиторських послуг.

**Виклад основних результатів.** Суб'єкти аудиторської діяльності не завжди демонструють докази виконання ними процедур по суті, результатів їх виконання та отриманих аудиторських доказів щодо певних суттєвих класів операцій або залишків по рахунках у своїй робочій документації.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [1] та Міжнародні стандарти аудиту [2] зазначають, що робоча документація аудитора є однією із найважливіших умов проведення аудиту. Аудиторська документація сприяє якісному проведенню аудиту, допомагають плануванню аудиту та здійсненню контролю якості роботи за роботою суб'єктів аудиторської діяльності. Аудитору необхідно документально оформити аудиторські докази, отримані в процесі перевірки, виконаної з метою висловлення і обґрунтування аудиторської думки.

Міжнародні стандарти аудиту вимагають, щоб аудитор обов'язково документував усі етапи і процедури здійснені в процесі аудиту. Аудиторська документація забезпечує документальне оформлення інформаційних джерел, які використовують як аудиторські докази при формуванні аудиторської думки про перевірену фінансову звітність.

Для формування пакету документів аудитор застосовує МСА 230 "Аудиторська документація" (ISA 230 "Audit documentation") [2].

МСА 230 розглядає обов'язки аудитора готувати аудиторську документацію з аудиту фінансової звітності. Специфічні вимоги до документації і керівництво по її підготовці містять і інші МСА. Законодавство або нормативні акти можуть встановлювати додаткові вимоги до документації.

В цьому Міжнародному стандарті аудиту розглядається конкретна відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності.

Аудиторська документація, яка відповідає вимогам цього МСА та конкретним вимогам інших доречних МСА до документації, надає:

- докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора;

- докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог [2].

Аудиторська документація також допомагає:

- здійснювати нагляд за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду та надавати можливість звітувати про свою роботу;

- зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів;

- надавати можливість проводити огляди та інспектування контролю якості відповідно до МСКЯ 1 або національних вимог, які є принаймні не менш суворими.

Аудиторська документація являє собою письмове відображення виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів, і висновків зроблених аудитором.

Аудиторська документація також використовується для допомоги аудиторської групи в плануванні, проведенні аудиту і подання звіту про свою роботу та надання можливості аудиторської групі нести відповідальність за свою роботу.

Аудиторська документація допомагає членам аудиторської групи при організації та контролі аудиторської роботи, а також при виконанні їх обов'язків по оглядовій перевірці відповідно до МСА 220 "Контроль якості звітної фінансової інформації" і за збереження записів про питання, що мають значення для майбутніх аудитів.

Документація надає можливість проведення контрольних оглядів і перевірок якості досвідченим аудитором відповідно до МСКЯ 1 "Контроль якості в організаціях, що здійснюють аудит, оглядові перевірки звітної фінансової інформації та інші завдання щодо забезпечення впевненості та надають супутні аудиту послуги" або національними вимогами.

Аудиторську документацію записують на паперових, електронних або інших носіях. Вона може містити аудиторські програми, аналітичні розрахунки, меморандуми по виниклих питаннях, резюме важливих питань, листи-підтвердження та листи-пояснення, переліки контрольних питань, листування (включаючи електронною поштою) стосовно важливих питань.

Аудитор може пред'явити необхідні докази своєї правоти у випадку виникнення судових справ тільки в тому випадку, якщо всі етапи аудиту правильно і своєчасно задокументовані.

Ретельне документування аудиту дозволяє скласти більш повне уявлення щодо проведеної роботи і забезпечити ефективний контроль з боку менеджерів і партнерів за роботою аудиторів.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю проводить контроль якості аудиторських послуг і складає за наслідками перевірки відповідний звіт. Місія Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю є забезпечення високого рівня впевненості власників,

інвесторів та інших користувачів у інформації розкритій у фінансовій звітності як надійної бази прийняття ефективних рішень.

У звіті Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД) виявлені цілий ряд недоліків у веденні аудиторської документації. В ньому зазначається, що не всі суб'єкти аудиторської діяльності змогли своєчасно формувати аудиторську документацію, не приділяли достатньої уваги її зберіганню, а також її повноті і цілісності. Інспекція з контролю якості аудиторських послуг виявила цілий ряд недоліків у веденні робочих документів аудитора [8]. Основні недоліки наступні:

- встановлені випадки невідповідності політик і процедур суб'єктами аудиторської діяльності (САД) щодо зберігання документації;

- окремі суб'єкти аудиторської діяльності зберігали ключову аудиторську документацію в електронній формі таким чином, що неможливо ідентифікувати осіб, які її підготували;

- деякі САД не завжди забезпечували завершення формування остаточних файлів із завдань з аудиту фінансової звітності та їх архівування у встановлений термін, тобто не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту.

На рис. 1 наведені основні недоліки, які виявлені під час перевірок контролю якості аудиторських послуг. Серед них найвищу питому вагу займає розгляд шахрайства та оцінювання ризиків суттєвого викривлення.

Відзначається, що за даними аудиторської документації ряд САД не повній мірі застосовують процедури по суті та аналітичні процедури.

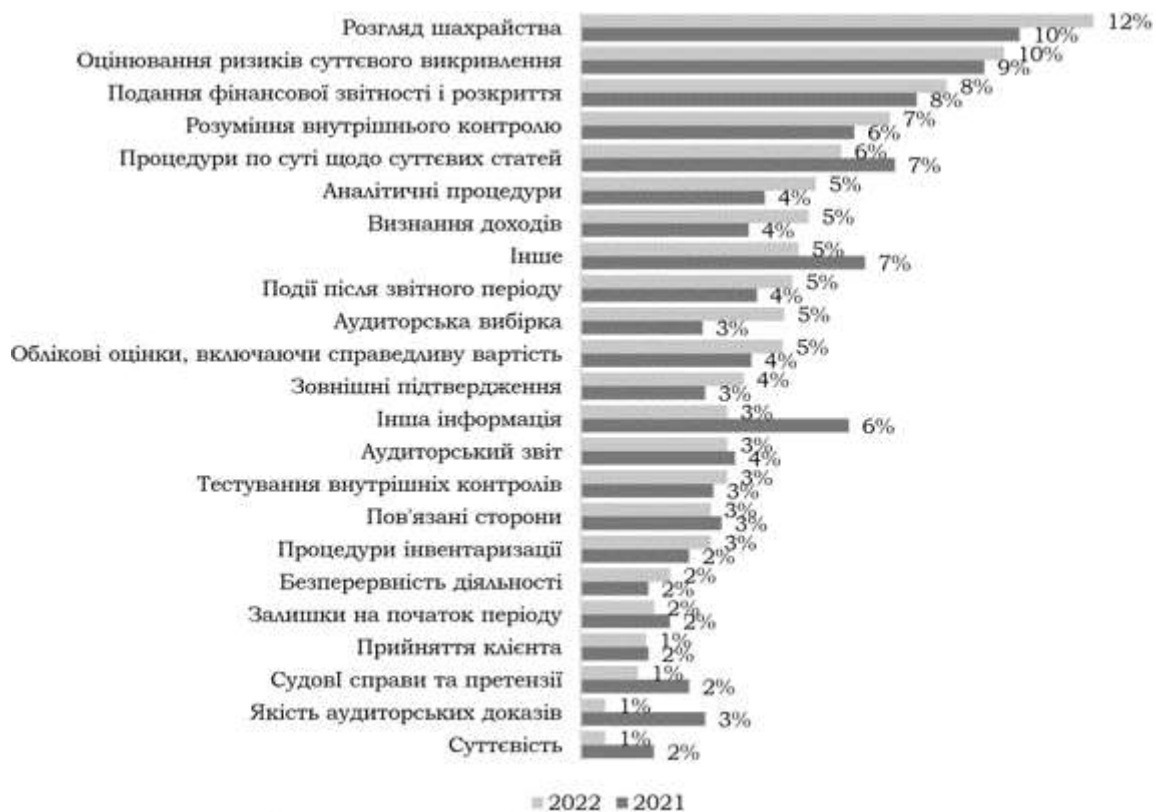


Рис.1 Характеристика недоліків, які виявлені під час перевірки контролю якості аудиторських послуг за 2021, 2022 роки.

*Джерело [8].*

Окремі САД не приділяли достатньої уваги виправленню недоліків, визначених за результатами моніторингу системи контролю якості аудиторських послуг, включно з недоліками, які повторюються. Також варто звернути увагу на: недостатність виконання та документування процедур для отримання інформації, яка використовується під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, таких як: отримання інформації щодо оцінки управлінським персоналом ризику шахрайства, процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у

відповідь на ризики шахрайства.

Крім того відзначається відсутність тестування відповідності проводок та інших коригувань, як дій у відповідь на ризик нехтування управлінським персоналом заходами контролю або неналежне документування такого тестування [8].

Контроль якості аудиторської документації є важливою частиною аудиторського процесу тому, що від його результатів залежить надійність і об'єктивність аудиторського звіту.

Основні ключові напрями контролю якості аудиторської документації наведені у таблиці 1.

## Основні ключові напрями контролю якості аудиторської документації

№ з/п	Напрямок	Характеристика
1	Відповідність стандартам	Документація повинна відповідати вимогам аудиторських стандартів, які регулюють проведення аудиту, що включає в себе правильне застосування методів, процедур та оцінок
2	Повнота і точність	Усі важливі документи повинні бути зібрані, оформлені та збережені відповідно до встановлених процедур. Інформація в документах повинна бути точною і достовірною
3	Аудиторська спроможність	Документація повинна демонструвати аудиторську спроможність аналізувати, оцінювати та робити висновки щодо фінансової звітності клієнта
4	Підпис і датування	Усі документи повинні мати відповідні підписи та датування, щоб підтвердити автентичність і відповідність періоду перевірки
5	Контроль якості	Аудиторська фірма зобов'язана документувати дотримання принципів роботи і процедури системи контролю якості
6	Архівування і зберігання	Документація повинна бути адекватно збережена та доступна для перевірки впродовж встановленого терміну

Джерело: складено за даними [2].

САД має запровадити політики і процедури, а також заходи контролю їх дотримання щодо завершення формування остаточного аудиторського файлу, які б включали:

1. документування аудиторських доказів, які САД отримав, обговорив та узгодив з відповідними членами команди із завдання до дати звіту аудитора;

2. сортування, упорядкування робочих документів;

3. затвердження контрольних переліків питань щодо завершення, які стосуються процесу формування аудиторського файлу.

САД має зберігати робочі документи та звіти за результатами обов'язкового аудиту фінансової

звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, протягом, щонайменше, семи років з дати завершення виконання завдання з такого аудиту. САД має запровадити ефективний контроль за будь-якими змінами, які вносяться до аудиторської документації під час процесу формування остаточного файлу після дати звіту аудитора, якщо вони носять виключно адміністративний характер і не пов'язані з виконанням нових аудиторських процедур або формулюванням нових висновків.

**Висновки.** На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки і узагальнення:

Аудиторська документація є письмовим відображенням виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських

доказів, і висновків зроблених аудитором.

Суб'єкти аудиторської діяльності не завжди демонструють докази виконання ними процедури по суті, результатів їх виконання та отриманих аудиторських доказів щодо певних суттєвих класів операцій або залишків по рахунках у своїй робочій документації.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю виявив

цілий ряд недоліків у веденні аудиторської документації: встановлені випадки невідповідності політик і процедур САД щодо зберігання документації; окремі суб'єкти аудиторської діяльності не забезпечили ідентифікацію осіб, які її підготували; не завжди забезпечували завершення формування остаточних файлів із завдань з аудиту фінансової звітності та їх архівування у встановлений термін.

### *Список використаної літератури*

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258- VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 рр. частина 1. / Пер. з англ. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2017. 978 с.
3. Бондар В. П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 68-76.
4. Бондар Ю. В. Розвиток підходів до трактування сутності та ролі документування в аудиті. *Облік і фінанси*. 2017. № 3. С. 140-147.
5. Аудит: підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
6. Сокольська Р. Б., Зелікман В.Д., Єр'оміна О.Л. Формування документального забезпечення на стадії планування аудиту. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2014. Вип. 8(1). С. 192-196. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2014\\_8\(1\)\\_\\_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_8(1)__48). (дата звернення: 15.11.2021).
7. Ніконович М. О. Документування аудиту витрат промислового підприємства. *Агросвіт*. 2014. № 11. С. 16-20
8. <https://www.apob.org.ua/wp>