

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.12.98](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.12.98)

УДК 657.6

В. Ю. Фабіянська,
к. е. н., доцент, бухгалтер ТОВ «Вінницягаз Збут», м. Вінниця
ORCID ID: 0000-0002-2753-1894

АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ В АУДИТІ

V. Fabiianska
PhD in Economics, Associate Professor, Accountant,
Vinnytsiagaz Zbut LLC, Vinnytsia

AUDIT DOCUMENTATION AS A MEANS OF QUALITY ASSURANCE IN THE AUDIT

Досліджено сутність робочих документів аудитора з позицій Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту. Розглянуто цілі підготовки аудиторської документації відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація». Проведено дослідження конкретних вимог до аудиторської документації, що відображені в інших МСА, окрім Міжнародного стандарту аудиту 230 «Аудиторська документація».

Автором проаналізовано чинники впливу на форму, зміст та обсяг аудиторської документації та наведені конкретні приклади робочих документів. Здійснено класифікацію робочих документів аудитора за часом виникнення і використання, за способом і джерелами отримання, за характером інформації, за призначенням, за ступенем стандартизації, за формою подання та за технікою складання.

Здійснено дослідження сутності аудиторського файлу та порядку комплектації робочих документів аудиторської фірми. Проаналізовано вимоги щодо зберігання аудиторської документації відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

The essence of the auditor's working documents from the standpoint of the Law of Ukraine "On Auditing Financial Statements and Auditing Activities" and International Standards on Auditing has been studied. Requirements for audit documentation are regulated by International Standards on Auditing, in particular, ISA 230 "Audit Documentation" discloses the essence of the auditor's working papers, their forms, types, content, purpose and specific examples. The Law of Ukraine "On Auditing Financial Statements and Auditing Activities" pays special attention to the issues of documenting the process of auditing the financial statements of business entities of public interest. The objectives of preparing audit documentation in accordance with ISA 230 "Audit Documentation" are considered, which include the following: assistance to the team in planning and performing the audit; assisting team members with oversight tasks to manage and oversee audit work; enabling the task team to report on their work; keeping a record of issues that are of constant importance for future audits; providing opportunities to conduct inspections and inspections of quality control; enabling external inspections in accordance with applicable legislative, regulatory or other requirements.

A study of specific requirements for audit documentation, which are reflected in other ISAs, in addition to International Standards on Auditing 230 "Audit documentation".

The author analyzes the factors influencing the form, content and scope of audit documentation: the size and complexity of the entity; the nature of the audit procedures to be performed; identified risks of significant distortion; the significance of the audit evidence obtained; the nature and extent of the identified exceptions; used audit methodology and tools.

The classification of auditor's working documents by time of origin and use, by method and sources of receipt, by nature of information, by purpose, by standardization, by form of submission and by technique of compilation and specific examples of working documents.

A study of the essence of the audit file and the procedure for completing the working documents of the audit firm. Requirements for storage of audit documentation in accordance with International Standards on Auditing and the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Audit Activities" are analyzed.

Ключові слова: *аудит; робочі документи аудитора; якість аудиту; аудиторські докази; аудиторський файл.*

Keywords: *audit; auditor's working papers; audit quality; audit evidence; audit file.*

Постановка проблеми. Документальне оформлення аудиторської перевірки та наявність робочих документів аудитора є однією із найважливіших умов проведення аудиту, який відповідає вимогам Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [1] та Міжнародним стандартам аудиту [2]. Аудиторські документи сприяють якісному проведенню аудиту, оскільки вони слугують для допомоги при плануванні аудиту та здійсненні аудиторських процедур, для здійснення нагляду та контролю за роботою асистентів аудитора а також для збору та документального оформлення аудиторських доказів, отриманих в процесі перевірки, виконаної з метою висловлення і обґрунтування аудиторської думки.

Міжнародні стандарти аудиту, зокрема МСА 230 «Аудиторська документація», вимагають, щоб аудитор обов'язково документував усі етапи та процедури, здійснені в процесі перевірки, забезпечував документальне оформлення інформаційних джерел, які використовуються як аудиторські докази та слугують обґрунтуванням незалежної думки аудитора про достовірність перевіреної фінансової звітності.

Значна увага робочим документам аудитора приділена в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», особливо в частині документування обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, що пов'язано із необхідністю документального підтвердження незалежності аудитора стосовно підприємства, яке перевіряється.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання документування процесу аудиту досліджували у своїх працях такі вчені, як Бондар В.П. [3], Бондар Ю.В. [4, 5], Глушеченко І.В. [5], Зелікман В.Д. [7], Зотов В.О. [6], Єрьоміна О.Л. [7], Кудрицький Б.В. [6], Ніконович М.О. [8], Ноєнко І.В. [5], Петрик О.А. [6], Сокольська Р.Б. [7] та інші.

Бондар В.П. вважає, що стандартизація аудиту фінансової звітності має відбуватися на основі розробки й упровадження внутрішньофірмових стандартів, серед яких найважливішим, на думку вченого, є стандарт «Робоча документація», що застосовується на всіх етапах процесу аудиту [3, с. 69].

Бондар Ю.В. визначає аудиторське документування як «систему відносин між аудиторами, клієнтами та іншими уповноваженими користувачами з питань формування і обігу інформації, що супроводжує процес надання аудиторських послуг, яка передбачає ефективну комунікацію між аудиторами та споживачами інформації для забезпечення довіри, порозуміння і керованості між ними [4, с. 146].

Варто зазначити, що науковцями Бондар Ю.В., Глушеченко І.В., Ноєнко І.В. в посібнику розглянуто етапи формування робочих документів, розроблено зразки форм необхідної аудиторю документації, запропоновано порядок складання програм аудиту та побудови матриці змін [5].

Метою статті є дослідження сутності, класифікації та вимог до складання, зберігання робочих документів аудитора а також вивчення нормативно-правового забезпечення процесу документування аудиторської перевірки в контексті реформування сфери незалежного аудиту, що відбулося у зв'язку із вступом у дію Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі - Закон) а також новими викликами Міжнародних стандартів аудиту (далі - МСА).

Виклад основного матеріалу. Аудитор повинен документально оформити відомості, які є важливими з точки зору формування доказів, які підтверджують аудиторський звіт, а також докази того, що аудит проводився у відповідності з МСА.

Документація аудитора – це робочі документи, які складаються аудиторами та для аудитора або які отримані та зберігаються аудитором у зв'язку з проведенням аудиту.

Документування аудиту регулюється МСА 230 «Аудиторська документація» та іншими Міжнародними стандартами аудиту.

МСА 230 «Аудиторська документація» розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності. Проте національний законодавчий або нормативний акт може встановлювати додаткові вимоги до документації аудитора.

Аудиторська документація, яка відповідає вимогам МСА 230 та вимогам інших МСА, надає докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора та докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог. Аудиторська документація потрібна ще для багатьох додаткових цілей, включаючи такі (рис. 1).

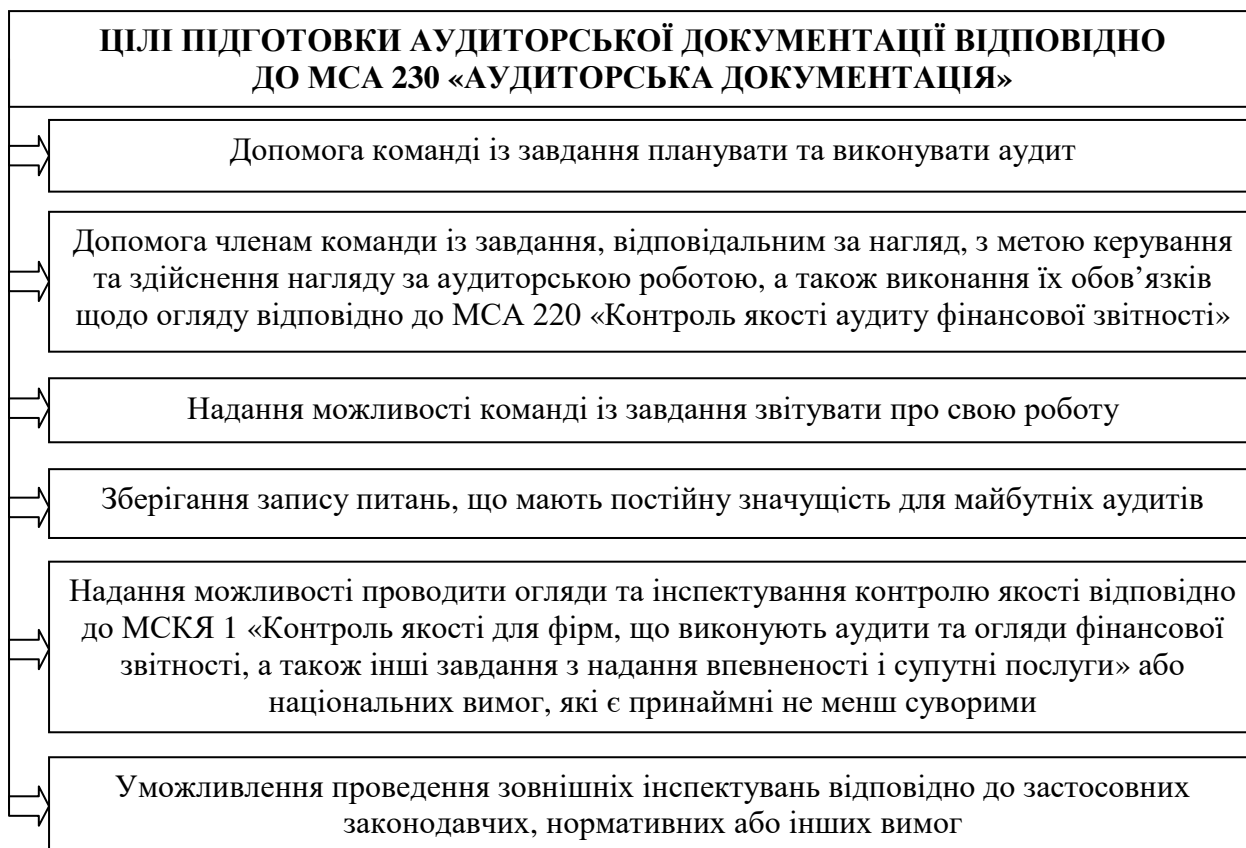


Рис. 1. Цілі підготовки аудиторської документації відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація»

Джерело: сформовано автором на основі [2, с. 170]

Згідно з МСА 230 «Аудиторська документація», аудиторська документація (Audit documentation) – записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація») [2, с. 171].

Іншими словами – це всі записи, зроблені аудитором у процесі планування та здійснення перевірки, надані документальні підтвердження підприємством-клієнтом та третіми особами, занотовані матеріали співбесід, усного опитування, огляду а також матеріали узагальнення даних аудиту і висловлення думки про фінансову звітність [6, с. 257].

Відповідно до ст. 1 Закону, робочі документи аудитора - документи в електронній або паперовій формі 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 [1].

У п. 4 ст. 24 Закону зазначено, що суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний забезпечити складання аудитором, ключовим партнером з аудиту, який виконує завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, робочих документів аудитора для кожного завдання, у яких обов'язково документувати дані з оцінки незалежності в обсязі, визначеному статтею 28 Закону, застосовані процедури, судження, підстави для висновків тощо, а також зберігати (як зазначено в статті 39 Закону) будь-яку іншу важливу інформацію і документи на підтвердження аудиторського звіту та для моніторингу дотримання вимог цього Закону та інших правових вимог [1].

Відповідно, ведення робочої документації аудитора є його обов'язком, а також необхідним засобом забезпечення доказовості аудиторської думки, особливо якщо це стосується виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Аудитор самостійно визначає обсяг аудиторської документації щодо конкретної аудиторської перевірки і це є предметом його професійного судження.

Професійне судження аудитора – це застосування професійних компетентнісних характеристик під час

планування, отримання та оцінки достатніх і прийнятних аудиторських доказів, а також під час обґрунтування незалежної аудиторської думки, що є кінцевою метою аудиту [9].

У таблиці 1 описані конкретні вимоги до аудиторської документації, відображені в інших МСА, окрім МСА 230 «Аудиторська документація».

Таблиця 1.
Конкретні вимоги до аудиторської документації, відображені в інших МСА,
окрім МСА 230 «Аудиторська документація»

№ з/п	Міжнародний стандарт аудиту (МСА), параграфи	Характеристика положень МСА
1	2	3
1	МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграфи 10–12	Узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-угоді про проведення аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди
2	МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграфи 24–25	Включення до аудиторської документації: питань, виявлених стосовно дотримання етичних вимог; висновків щодо дотримання вимог незалежності; висновків щодо продовження стосунків з клієнтами; характеру та осягів консультацій. Відповідальний за перевірку контролю якості завдання повинен задокументувати інформацію, що процедури виконано, перевірку контролю якості завдання завершено на дату звіту аудитора
3	МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграфи 44–47	Аудитор повинен включити в аудиторську документацію інформацію щодо розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та ризиків суттєвого викривлення; дії у відповідь на оцінені ризики; повідомлення інформації про шахрайство управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, регуляторним органам; обґрунтування висновку про ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства
4	МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності», параграф 29	Включення до аудиторської документації виявленого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та результатів обговорення з управлінським персоналом і з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими сторонами, які є сторонніми відносно суб'єкта господарювання
5	МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 23	Порядок документування інформації щодо повідомлення тих, кого наділено найвищими повноваженнями а також порядок надання інформації в усній формі. Якщо інформація про питання повідомлялася в письмовій формі, аудитор повинен зберігати копію повідомлення як частину аудиторської документації
6	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», параграф 12	Включення в аудиторської документації: загальної стратегії аудиту; плану аудиту; будь-яких значних змін, внесених під час виконання завдання з аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини цих змін
7	МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 32	Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння суб'єкта господарювання: бізнесові операції (характер джерел прибутку, спосіб ведення діяльності, географічне положення, основні клієнти, діяльність та витрати на дослідження та розробки); інвестиції та інвестиційна діяльність; фінансування та фінансова діяльність; практика фінансового звітування (облікові принципи, визнання доходів, облік справедливих цін, облік незвичайних операцій)
8	МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», параграф 14	Включення до аудиторської документації таких сум, а також чинників, використаних для їх визначення: суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому; рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації; суттєвість для виконання аудиторських процедур; інформацію щодо будь-яких переглядів під час виконання аудиту
9	МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», параграфи 28–30	Аудитор повинен включити до складу аудиторської документації: дії у відповідь для вирішення проблем оцінених ризиків, характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур; зв'язок процедур з оціненими ризиками; результати аудиторських процедур
10	МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту», параграф 15	Включення в аудиторську документацію: сум, нижчих за які викривлення можна вважати незначними; усіх викривлень, акумульованих під час аудиту, та чи було їх виправлено; висновок аудитора щодо суттєвості невиправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, та основу такого висновку

11	МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації», параграф 23	Аудитор повинен включати до аудиторської документації: основу для висновків аудитора щодо обґрунтованості облікових оцінок та розкриття інформації про них, що призводить до значних ризиків; ознаки можливої упередженості управлінського персоналу за їх наявності
12	МСА 550 «Пов'язані сторони», параграф 28	Порядок включення до аудиторської документації назви виявлених пов'язаних сторін і характер відносин між пов'язаними сторонами
13	МСА 600 «Особливі положення щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграф 50	Порядок документування групою із завдання питань щодо: аналізу компонентів із зазначенням значущих компонентів і типу робіт, виконаних щодо фінансової інформації компонентів; характеру часу та обсягу участі команди із завдання для групи в роботі, виконаній аудиторами компонентів; обмін письмовою інформацією між командою із завдання для групи та аудиторами компонентів про вимоги команди із завдання для групи
14	МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів», параграфи 36–37	Зовнішній аудитор повинен включити до аудиторської документації інформацію щодо роботи відділу внутрішнього аудиту (за його наявності): оцінку організаційного статусу відділу внутрішнього аудиту; рівня компетентності внутрішніх аудиторів; характеру та обсягу використаної роботи; аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором для оцінювання достатності використаної роботи
15	МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» – параграф 25	Розглядає порядок включення до аудиторської документації: інформації про процедури, виконані згідно з цим МСА; остаточний варіант іншої інформації, щодо якої аудитор виконав роботу, яка вимагається згідно з цим МСА
16	МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», параграфи 57-59	Фірма повинна встановити політики і процедури: що вимагають наявності відповідної документації, яка б надавала докази функціонування кожного елемента її системи контролю якості; що вимагають зберігання документації протягом часу, достатнього для того, щоб особи, які виконують процедури моніторингу, могли оцінити дотримання фірмою вимог своєї системи контролю якості; які вимагають документування скарг і звинувачень та відповідей на них

Джерело: сформовано автором на основі [2]

Аудиторська документація – це записи, в яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки, а саме записи процедур планування, характеру, строків і масштабу виконання аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків, складених на основі одержаних аудиторських доказів. У робочих документах мають міститися відповіді аудитора на всі суттєві запитання, в яких необхідно висловити професійне судження і сформулювати аудиторські висновки. Аудитору необхідно документально оформляти всі важливі відомості та факти для забезпечення доказів, на яких базується аудиторський звіт.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, метою ведення робочих документів є досягнення таких цілей: допомога при плануванні та проведенні аудиту; здійснення нагляду та контролю роботи аудитора; для забезпечення збору та документального оформлення аудиторських доказів, отриманих в процесі перевірки, виконаної з метою висловлення і обґрунтування звіту аудитора.

Форма, зміст та обсяг аудиторської документації визначається МСА 230 «Аудиторська документація», у якому зазначено, що:

1. Аудитор повинен складати аудиторську документацію, яка була б достатня для надання можливості досвіченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:

- характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та законодавчих і нормативних вимог;
- 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.

2. Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:

- 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.

3. Обов'язково повинна бути задокументована інформація щодо обговорення значущих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами, включаючи характер обговорених значущих питань та коли і з ким проводили такі обговорення.

4. Якщо аудитор виявив інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо важливого питання, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему невідповідності [2, с. 172].

Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від низки чинників, які відображені на рис. 2.

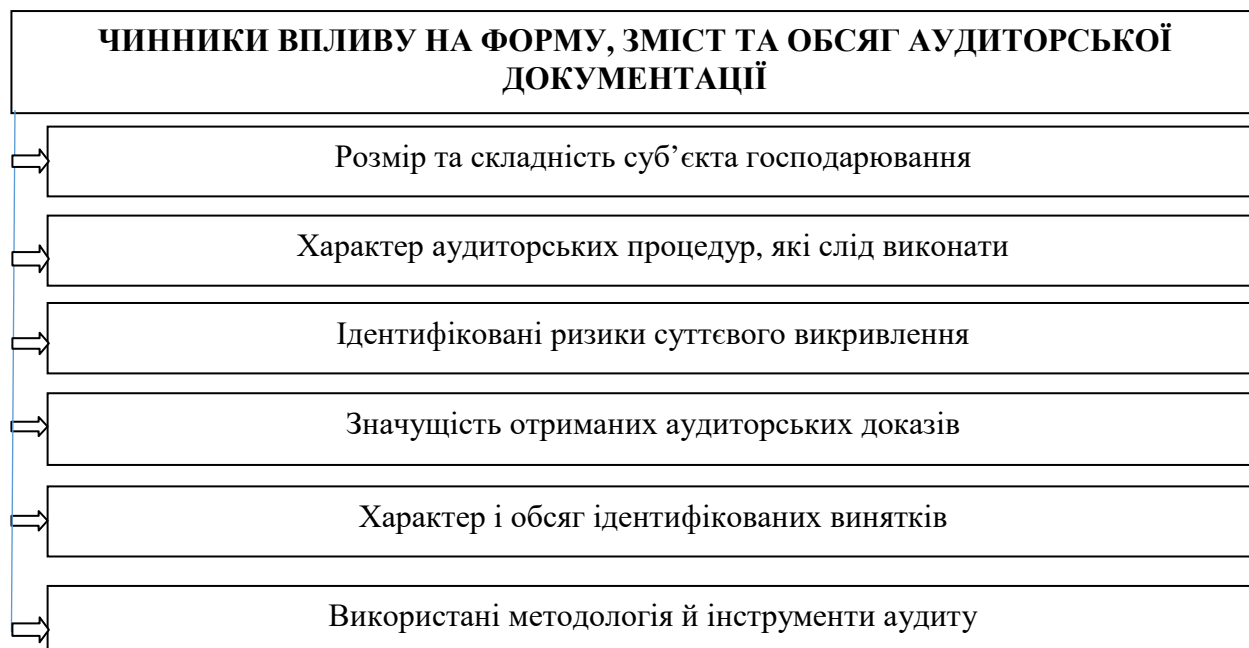


Рис. 2. Чинники впливу на форму, зміст та обсяг аудиторської документації

Джерело: сформовано автором

Робочі документи можуть бути представлені у вигляді даних, зафіксованих на папері, фотоплівці, в електронному вигляді або в іншій формі зберігання інформації.

Відповідно до параграфа А3 МСА 230 «Аудиторська документація», приклади робочих документів аудитора можуть включати:

- 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 [2, с. 174].

Аудитор може включати витяги чи копії записів суб'єкта господарювання (наприклад, значні та специфічні контракти і угоди як складову аудиторської документації). Проте аудиторська документація не замінює бухгалтерських записів суб'єкта господарювання.

Результатом дотримання вимог МСА 230 «Аудиторська документація», є робочі документи аудитора, що є достатніми та прийнятними за конкретних умов.

У параграфі А7 МСА 230 «Аудиторська документація» зазначено, що робочі документи надають докази того, що аудитор дотримується вимог МСА. Проте аудитор не має ані потреби, ані можливості документувати кожне розглянуте питання чи висловлене професійне судження під час аудиту. Крім того, аудитору немає потреби окремо документувати (наприклад, за допомогою контрольного переліку) дотримання вимог стосовно питань, щодо яких відповідність вимогам доводять документи, внесені в аудиторський файл.

Наприклад:

- існування належно задокументованого плану аудиту доводить, що аудитор планував аудит;
- існування підписаного листа-угоди в аудиторському файлі доводить, що аудитор узгодив умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- звіт аудитора, який містить відповідну думку із застереженням, доводить, що аудитор дотримався вимог до висловлення думки із застереженням за обставин, визначених у МСА 230.

Стосовно вимог, які застосовуються, як правило, протягом усього аудиту, може існувати багато способів, щоб довести їх дотримання за допомогою аудиторського файлу:

- наприклад, може не бути єдиного способу, в який документується професійний скептицизм аудитора. Втім, аудиторська документація може надати докази, що аудитор застосовував професійний скептицизм відповідно до МСА. Такі докази можуть складатися з конкретних процедур, виконаних для підтвердження відповіді управлінського персоналу на запити аудитора;

- так само те, що партнер із завдання взяв на себе відповідальність за керівництво, нагляд та виконання аудиту відповідно до вимог МСА, використовуючи аудиторську документацію можна довести багатьма способами. Це може включати документацію щодо своєчасної участі партнера із завдання в певних аспектах аудиту, таких як участь в обговореннях команди, яких вимагає МСА 315 (переглянутий) [2, с. 175].

Оскільки МСА не встановлюють єдині форми робочих документів, типові форми розроблюються аудитором самостійно. Аудитор самостійно визначає обсяг документації щодо кожної конкретної аудиторської перевірки, керуючись своєю професійною думкою. Основними критеріями достатності обсягу робочої документації є такі: наявність документів, що підтверджують виконання аудиторських процедур відповідно до стратегії та плану перевірки; наявність документів, що підтверджують обґрунтування виявлених зауважень і висновків щодо перевірки; забезпечення можливості наскрізного простежування правильності чи помилковості формування звітних даних. Робочі документи повинні складатися та систематизуватися так, щоб вони відповідали обставинам і потребам аудитора при кожній конкретній аудиторській перевірці [7, с. 194].

Робочі документи систематизуються в залежності від обставин кожної конкретної аудиторської перевірки і потреб аудитора в ході її проведення. Розробляються типові форми документації, наприклад, стандартна структура аудиторського файлу (папки) робочих документів, бланки, опитувальники, типові листи і звернення тощо [8, с. 18].

Незважаючи на відсутність в МСА конкретних вимог щодо стандартизації форм аудиторської документації, робочі документи аудитора повинні містити такі обов'язкові реквізити: назва аудиторської фірми; номер реєстраційного свідоцтва та дата його видачі; прізвище аудитора та номер його сертифікату; назва підприємства-клієнта; період перевірки; дата перевірки і складання документу; номер і назва документа; шифр (код) документа; номери сторінок на документі; підпис аудитора, що склав документ; відмітка про контроль.

Робочі документи аудитора класифікуються за низкою різноманітних ознак, що відображені у табл. 2.

Таблиця 2.
Класифікація робочих документів аудитора

№ з/п	Ознака	Види робочих документів
1	2	3
1	За часом виникнення і використання	- довгострокові (постійні файли); - поточні (не тривалого використання, які використовують тільки для однієї перевірки)
2	За способом і джерелами отримання	- отримані від третіх осіб; - від підприємства-клієнта; - складені безпосередньо аудитором
3	За характером інформації	- документи правового характеру; - документи про керівництво та персонал даного підприємства; - документи про структуру і організації підприємства; - про економічні засади діяльності підприємства; - про систему внутрішнього контролю; - про систему бухгалтерського обліку; - аудиторські організаційно-функціональні документи (договір на проведення аудиту, план та програма аудиту); - документи оцінки аудиторського ризику (тести); - документи, які містять результати перевірки окремих статей і показників річного звіту; - кореспонденція аудитора; - підсумковий звіт; - пропозиції та рекомендації
4	За призначенням	- оглядові; - інформаційні; - перевірочні; - підтверджуючі (відповіді на запити третіх осіб); - розрахункові (що містять розрахунки аудитора); - порівняльні; - аналітичні (розрахунки аналітичних показників)
5	За ступенем стандартизації	- стандартизовані; - довільної форми
6	За формою подання	- графічні; - табличні; - текстові; - комбіновані
7	За технікою складання	- ручні; - що містяться на машинних носіях

Джерело: сформовано автором

В результаті проведеної перевірки аудитор повинен сформувати аудиторський файл, у якому у відповідному порядку згруповані робочі документи аудитора щодо конкретного аудиторського завдання.

Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація», аудиторський файл (audit file) – одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять

аудиторську документацію для конкретного завдання [2].

Аудиторський файл ще називають аудиторське дос'є – це зібрання всіх робочих документів аудитора, складених (отриманих) в процесі конкретної аудиторської перевірки.

У випадку проведення наступних аудиторських перевірок деякі файли аудиторського дос'є можуть бути віднесені до категорії «постійних» аудиторських файлів, які можуть оновлюватись по мірі надходження нової інформації, на відміну від «поточних» аудиторських файлів, які містять інформації, що відноситься до аудиту окремого періоду.

В робочих документах аудитор фіксує інформацію не тільки звітного періоду, а і минулих періодів (вхідне сальдо) та майбутніх періодів, які мають місце на підприємстві і можуть вплинути на фінансовий результат.

З метою більш упорядкованого зберігання та зручного використання документів, їх пропонується комплектувати у заведених для кожного клієнта папках. Комплектація робочих документів аудиторської фірми наведена у табл. 3.

Таблиця 3.
Комплектація робочих документів аудиторської фірми

Назва папки	Характеристика документів
Поточна	Всі документи та матеріали, зібрані в процесі поточної аудиторської перевірки. Містять питання і проблеми, перенесені з попереднього аудиту та ті, на які необхідно звернути увагу при наступній перевірці
Постійна	Містять інформацію, важливу для аудиту на тривалий час
Спеціальна	Відкриваються в залежності від обставин. 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

Джерело: [7, с. 194]

Постійна папка передбачає збереження інформації, яка є статичною та незмінною про клієнта. Це можуть бути, наприклад: копії положень та наказів суб'єкта господарювання; інформація про основні статті витрат підприємства; дані про організаційну структуру виробництва та управління; копії довгострокових угод з постачальниками та підрядниками, тендерна документація та ін., які використовуються під час аудиту протягом певного періоду, який становить більше одного року.

У поточній папці зберігаються робочі документи аудиторської перевірки фінансової звітності за кожний рік, які є не тривалого використання, оскільки вони використовують тільки для однієї перевірки. Поточна папка створюється для кожного суб'єкта господарювання окремо за результатами перевірки відповідного фінансового періоду (року).

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 клієнта, що підлягають перевірці; 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 невіршених 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. [8, с. 19].

По закінченні аудиторської перевірки робочі документи передаються для обов'язкового зберігання до архіву аудиторської фірми. Робочі документи зберігаються в зброшурованому вигляді скомплектованими в папки, заведені окремо для кожної перевірки або виду послуги, які надавалися аудиторською фірмою.

МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (або національні вимоги, які є не менш суворими) вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо своєчасного завершення формування аудиторських файлів. Прийнятний період, у межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файлу, становить зазвичай не більш як 60 днів після дати звіту аудитора [2, с. 179].

У ст. 24 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначена аналогічна до МСА вимога щодо термінів складання аудиторської документації: «робочі документи аудитора

мають бути остаточно сформовані і передані на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту» [1].

МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (або національні вимоги, які є не менш суворими) вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо зберігання документації із завдання. Період зберігання документації із завдання з аудиту зазвичай становить не менш як п'ять років від дати звіту аудитора або дати звіту аудитора групи, якщо вона настає пізніше [2, с. 180].

У ст. 39 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначено, що суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний зберігати робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено [1].

Отже, аудитору необхідно встановити відповідні процедури для забезпечення конфіденційності, схоронності робочих документів, а також для їх зберігання протягом необхідного періоду часу (не менше 7 років), достатнього з точки зору практики для відповідності правовим та професійним вимогам, що ставляться до зберігання документів.

Відповідно до ст. 11 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», робочі документи аудитора є власністю суб'єкта аудиторської діяльності. Доступ до робочих документів аудитора, а також до відомостей, що становлять професійну таємницю, можливий лише на підставі рішення суду, крім випадків проведення контролю якості аудиторських послуг уповноваженим відповідно до цього Закону органом, дисциплінарного провадження, в інших випадках, визначених законом, і добровільної згоди суб'єкта аудиторської діяльності [1].

Хоча частина робочих документів або витяги з них можуть бути надані підприємству-клієнту на розсуд аудитора, вони не можуть слугувати заміною бухгалтерських записів підприємства.

Висновки. Отже, аудиторський звіт має ґрунтуватися на достовірних та достатніх аудиторських доказах, що відображаються в робочій документації аудитора і зберігаються в узагальненому вигляді в аудиторському досьє. Вимоги до аудиторської документації регламентуються Міжнародними стандартами аудиту, зокрема, МСА 230 «Аудиторська документація» розкриває сутність робочих документів аудитора, їх форми, види, зміст, призначення та конкретні приклади. В Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» особлива увага приділена питанням документування процесу аудиторської перевірки фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності, що становлять суспільний інтерес, а це створює передумови для удосконалення внутрішньофірмових стандартів аудиту, розробки автоматизованих робочих документів, здатних прискорити процес документування аудиту та зробити його більш якісним.

Аудитор повинен забезпечити своєчасне складання аудиторської документації, оскільки оперативність формування робочих документів впливає на точність та об'єктивність отриманої в процесі перевірки інформації. Це означає, що більшість аудиторських документів повинні бути підготовлені в процесі проведення аудиту, а не після закінчення перевірки, що є дуже важливим, адже на основі записів, зроблених в проміжних висновках, формується аудиторська думка. Відтак, своєчасна підготовка достатньої та прийнятної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту.

Список 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>. (дата звернення: 15.11.2021).
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. Бондар Ю.В., Глушаченко І.В., Ноєнко І.В. Автоматизовані робочі документи аудитора. Програми аудиту. Тести контролю: посібник. 3-тє видання. К: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2018. 396 с.
6. 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.
7. Сокольська Р. Б., Зелікман В.Д., Єрьоміна 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/Nvkhdn_en_2014_8\(1\)_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdn_en_2014_8(1)_48). (дата звернення: 15.11.2021).
8. Ніконович М. О. Документування аудиту витрат промислового підприємства. *Агросвіт*. 2014. № 11. С. 16-20.
9. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку Міжнародних стандартів аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №1 (29). С. 68-81.

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine “On the audit of financial statements and auditing activities”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (Accessed 15 Nov 2021).

2. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh: vydannia 2016-2017 rr. chastyna* [International Standards for Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services: 2016-2017 Edition Part 1], Trans. from English, Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv; Audytorska palata Ukrainy, 2017, Kyiv, Ukraine, P. 978.

3. Bondar, V. P. (2018), "Auditor's working papers and quality control of the audit of financial statements prepared at the request of a foreign investor", *Statystyka Ukrainy*, vol. 1, pp. 68-76.

4. Bondar, Yu. V. (2017), "Development of approaches to the interpretation of the nature and role of documentation in the audit", *Oblik i finansy*, vol. 3, pp. 140-147.

5. Bondar, Yu.V. Hlushachenko, I.V. and Noienko, I.V. (2018), *Avtomatyzovani robochi dokumenty audytora. Prohramy audytu. Testy kontroliu: posibnyk* [Automated working documents of the auditor. Audit programs. Control tests: a guide], 3rd edition, DP «Inform.-analit. ahentstvo», Kyiv, Ukraine, P. 396.

6. Petryk, O.A. Zotov, V.O. Kudrytskyi, B.V. and others (2015), *Audyt: pidruchnyk* [Audit: textbook], KNEU, Kyiv, Ukraine, P. 498.

7. Sokolska, R. B. Zelikman, V.D. and Yeromina, O.L. (2014), "Formation of documentary support at the stage of audit planning", *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu. Ser. : Ekonomichni nauky*, vol. 8(1), pp. 192-196. available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_8\(1\)_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_8(1)_48) (Accessed 15 Nov 2021).

8. Nikonovych, M. O. (2014), "Documentation of the audit of industrial enterprise costs", *Agrosvit*, vol. 11, pp. 16-20.

9. Tomchuk, O.V. and Fabiianska, V.Yu. (2018), "Application of the auditor's professional judgment in the context of the development of International Standards on Auditing", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 1 (29), pp. 68-81.

Стаття надійшла до редакції 20.12.2021 р.