

## МІСЦЕ ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ У СИСТЕМІ ПРОЦЕДУР АУДИТУ

**Воїнова Т. С.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри контролю і аудиту*

**Мултанівська Т. В.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри контролю і аудиту  
Харківський національний економічний університет ім. Семена Кузнеця  
м. Харків, Україна*

В сучасних умовах професійна відповідальність аудитора нерозривно пов'язана з певною гарантією якості аудиту, яка є першоосновою його надійності. Забезпечення якості аудиту вимагає здійснення належних процедур збору, аналізу, оцінки і документування аудиторських доказів. При цьому в теорії і практиці аудиту недостатньо дослідженими залишаються поняття «процедура аудиту» та «аудиторська документація». Тому теоретичне обґрунтування місця документування аудиторських доказів в системі процедур аудиту є актуальним.

Дефініції «процедура аудиту» та «аудиторська документація» знайшли відображення в роботах таких вітчизняних і зарубіжних авторів, як Аренс А., Азарська М.А., Андрєєв В.Д., Білуха М.Т., Бодюк А.В., Бондар В.П., Бичкова С.М., Бутинець Ф. Ф., Газарян А. В., Гончарук Я. А., Давидов Г. М., Кужельний М. В., Кузьминський А. М., Кулаковська Л. П., Лоббек Дж., Миронова О. А., Пантелєєв В. П., Петрик О. А., Піча Ю. В., Пожарицька І. М., Проскуріна Н. М., Пшенична А. Ж., Робертсон Дж. К., Редько О. Ю., Рудницький В. С., Суйц В. П., Сурніна К. С., Шевчук В. О., Шеремет А. Д. Разом з тим, слід зазначити, що дослідженню процедур аудиту присвячена монографія Проскуріної Н. М., а питання документування аудиту предметом окремого монографічного дослідження в Україні не стали. Аналіз вітчизняної та зарубіжної спеціальної літератури дає авторам підстави зробити висновок про те, що, незважаючи на численні публікації в області аудиту, до цього часу відсутній комплексний системний підхід до процедури документування аудиторських доказів.

Метою даної роботи є теоретичне обґрунтування необхідності розширення уявлення про систему аудиторських процедур.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішені наступні завдання: запропоновано уточнене визначення аудиторської процедури, обґрунтовано доцільність ідентифікації процесу документування аудиторських доказів як самостійної аудиторської процедури.

Однією з основних особливостей аудиту є право самостійного вибору аудитором методів та процедур одержання аудиторських доказів. Так, Дефліз Ф. Л., Дженик Г. Р., О'Рейллі В. М. і Хірш М. Б. підкреслюють важливість «... залишити аудитора вільним у своїх діях ..., на основі сформованого методу дозволити розробити свої власні процедури» [1]. Це положення

закріплено ст. 18 Закону України «Про аудиторську діяльність» [2]. Разом з тим, Закон [2] не містить поняття процедури аудиту. Цей термін увійшов у вітчизняну теорію і практику контролю після перекладення робіт зарубіжних авторів з питань аудиту, а також МСА [3].

МСА [3] широко використовуючи дане поняття [4, с. 76-78] не дають його визначення. У літературі з аудиту авторами пропонуються різні трактування поняття «аудиторська процедура» [4, с. 78-79; 5, с. 169; 6, с. 283; 7, с. 423; 8, с. 116; 9, с. 33; 10, с. 95; 11, с. 58; 12, с. 111; 13, 233; 14, с. 123].

При цьому для розкриття суті аудиторської процедури використовуються такі характеристики, як інструкція [5], тести [6], порядок і послідовність дій [7; 8; 11], сукупність дій [9; 10], система методичних дій [13], застосування методичних прийомів [14], взаємопов'язана послідовність встановлених дій [4].

Заслуговує на увагу висновок Гончарука Я. А. та Рудницького В. С. щодо необхідності розмежування аудиторських стандартів з аудиторськими процедурами [13, с. 232] – недоцільно трактувати аудиторські процедури як групи інструкцій як це роблять [5].

В той же час неможливо погодитись із визначенням, запропонованим Пшеничною А. Ж. [12], що зводить аудиторську процедуру до деякого фізичного впливу аудитора на предмети праці, які в контексті аудиту неможливо ідентифікувати.

Більшість авторів [7; 8; 9; 10; 11; 13] справедливо пов'язує сутність аудиторської процедури з діями аудитора. «Діяльнісний» характер аудиторської процедури зазначає і Бондар В. П., використовуючи термін «застосування» [14]. Однак автори не згодні з позицією Проскуріної Н. М. у частині спрямованості дій на організацію процесу надання аудиторських послуг [4, с. 78], оскільки аудиторські політики і процедури є елементами організаційного забезпечення аудиту.

При визначенні сутності аудиторської процедури необхідно враховувати особливості аудиту як одного з видів фінансового контролю та зміст поняття «процедура». У зв'язку з цим теоретичне й практичне значення мають висновки Бондара В. П. [14] щодо визнання наявності взаємозв'язку поняття процедури, запозиченого із західної школи аудиту, з прийнятими у вітчизняній теорії фінансового контролю трактуваннями методів і прийомів.

Аналіз спеціальної літератури показав, що переважна більшість авторів метою дій аудитора вважає отримання аудиторських доказів. Ковальчук Т.М. і Никифорак І.І. розшифровують отримання доказів як їх збирання та оцінку [10, с. 95]. Разом з тим, аналіз положень МСА показує, що всі найважливіші дії аудитора підлягають обов'язковому документуванню, без якого в практиці, дійсно, неможливо отримати загальне уявлення щодо окремих об'єктів аудиту і скласти цілісне судження про фінансову звітність клієнта. В кінцевому підсумку аудитор працює з задокументованими свідоцтвами (доказами). При цьому процес документування супроводжує кожен значиму дію аудитора.

Таким чином, на думку авторів, доцільним є визначення аудиторської процедури як сукупності дій аудитора з метою збору, оцінки і документування аудиторських доказів.

Потрібно відзначити, що аудиторська документація містить зафіксовану на матеріальному носії інформацію, яка за професійним судженням аудитора може служити доказом, а не є власне доказом. Отже, документування аудиторських доказів доцільно розглядати поряд з вищеназваними процедурами як самостійний елемент системи аудиторських процедур (рис. 1).

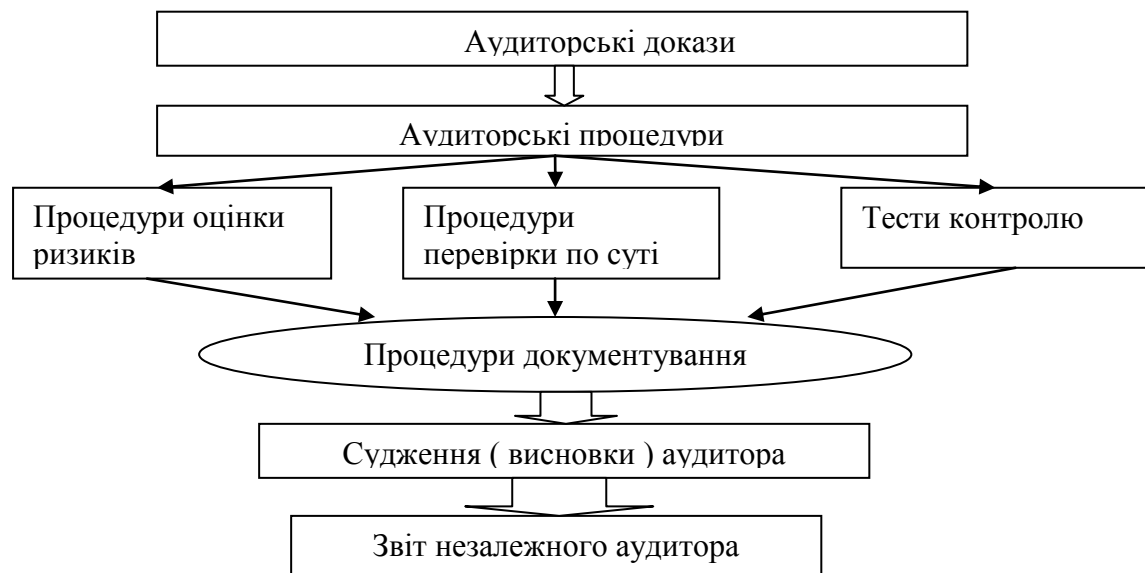


Рис. 1. Місце документування в системі аудиторських процедур отримання аудиторських доказів

Визначення місця документування в системі аудиторських процедур сприяє забезпеченню більш раціонального підходу до побудови системи внутрішньфірмового контролю якості в частині формування аудиторської документації.

#### Література:

1. Аудит Монтгомери / Ф. Л.Дефлис, Г. Р.Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б.Хирш; [пер. с англ.]; под ред. Я. В. Соколова. – М.:ЮНИТИ,1997. – 542 с.
2. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ (зі змінами) [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/>
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2013 року. Частина 1 / пер. з англ. : О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, Т. Ц. Шарашидзе – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2013. – 1018 с.
4. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія / Н. М.Проскуріна. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с., с.76-78.
5. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; Пер. с англ.; гл. редактор сериї проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
6. Андреев В. Д. Практический аудит (справочное пособие). / В. Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.

7. Шеремет А. Д. Аудит : Учебник. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп.– М. : ИНФРА-М, 2007. – 448 с.
8. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: Підручник / Л. П. Кулаковская, Ю.В.Пича. – К.: Каравела,2009. – 544с.
9. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб / Г. М. Давидов – 2-е вид. перероб. і доп. –К.: Знання, КОО, 2001. – 363с.
10. Теорія аудиту: Практикум /Укл. Ковальчук Т.М., Никифорак І. І. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2011. – 136 с.
11. Аудит: підручник /В.О.Шевчук, І. М. Пожарицька, К. С. Сурніна. – Сімферополь: ВД «АРІАЛ», 2011. – 218 с.
12. Пшенична А. Ж. Аудит. Навчальний посібник / А. Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури,2008. – 320с.
13. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., перероб і доп. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
14. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія / В.П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.