

## **Розвиток підходів до трактування сутності та ролі документування в аудиті**

*Метою статті є поглиблення предмета документування в аудиторській практиці. Розкрито вплив загальної теорії документування на формування категорії «документування» в аудиті. Виявлено, що теоретичні розробки та фундаментальні дослідження, які стосуються аудиторської діяльності, не узгоджуються з положеннями теорії документування та не орієнтуються на осмислення кореляції її постулатів і процесів формування документів в аудиті. Це залишає документування в аудиті без фундаментальної теоретичної основи, що негативно впливає на усвідомлення важливості документального оформлення аудиту фахівцями, які займаються аудитом. На основі положень інституціональної теорії бухгалтерського обліку та новітніх теоретичних досліджень в аудиті, здійснено поглиблення предметної сутності документування в аудиті. Визначено, що аудиторське документування – це система відносин між аудиторами, клієнтами та іншими уповноваженими користувачами з питань формування і обігу інформації, що супроводжує процес надання аудиторських послуг. Така інформація передбачає ефективну комунікацію між аудиторами та її споживачами для забезпечення довіри, порозуміння і керованості між ними.*

**Ключові слова:** аудит, документування в аудиті, бухгалтерський облік, документологія, інституціональна теорія.

**Ю.В. БОНДАРЬ**

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», г. Киев, Украина)

## **Развитие подходов к трактовке сущности и роли документирования в аудите**

*Целью статьи является углубление предмета документирования в аудиторской практике. Раскрыто влияние общей теории документирования на формирование категории «документирования» в аудите. Выявлено, что теоретические разработки и фундаментальные исследования, касающиеся аудиторской деятельности, не согласуются с положениями теории документирования и не ориентируются на осмысление корреляции ее постулатов и процессов формирования документов в аудите. Это оставляет документирование в аудите без фундаментальной теоретической основы, и вследствие негативно влияет на осознание важности документального оформления аудита специалистами, которые занимаются аудитом. На основе положений институциональной теории бухгалтерского учета и новейших теоретических исследований в аудите, осуществлено углубление предметной сущности документирования в аудите. Определено, что аудиторское документирование – это система отношений между аудиторами, клиентами и другими уполномоченными пользователями по вопросам формирования и обращения информации, сопровождающей процесс оказания аудиторских услуг. Такая информация предполагает эффективную коммуникацию между аудиторами и ее потребителями для обеспечения доверия, взаимопонимания и управляемости между ними.*

**Ключевые слова:** аудит, документирование в аудите, бухгалтерский учёт, документология, институциональная теория.

---

\* Бондар Юлія Валеріївна, аспірант Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ).

## Development of Approaches to the Interpretation of Essence and Role of Documentation in Audit

*The purpose of the article is to deepen the subject of documenting in the auditor's practice. The influence of the general theory of documentation on the formation of the category of "documenting" in the audit is revealed. It has been found that theoretical developments and fundamental research related to audit activity are not consistent with the provisions of the doctrine theory and do not focus on understanding the correlation between its postulates and the processes of document formation in the audit. This leaves the document in the audit without a fundamental theoretical basis, which adversely affects the awareness of the importance of documenting the audit by specialists involved in the audit. On the basis of the provisions of the institutional theory of accounting and the latest theoretical studies in the audit, the substantive essence of documenting in the audit was made. It has been determined that audit documentation is a system of relations between auditors, clients and other authorized users on the formation and circulation of information that accompanies the process of providing audit services. Such information provides for effective communication between auditors and their users to ensure trust, understanding and manageability between them.*

**Keywords:** audit, documenting in audit, accounting, documentology, institutional theory.

**Постановка проблеми.** Протягом тривалого часу формування фундаментальних засад і розвиток теоретичних аспектів будь-яких видів суспільної діяльності в Україні відбувалися за консервативно-ізолюваним сценарієм, який не передбачав пошуку можливостей широкого застосування напрацювань інших наук (і безпосередньо суміжних, і навіть тих, які не мають видимих «спільних знаменників») для дослідження і пояснення процесів і явищ, що відбуваються у конкретній сфері. З часом ці тенденції і під впливом зарубіжного досвіду, і з огляду на зростання доступу вітчизняних учених до цінної наукової інформації, почали змінюватися, і сьогодні достатньо досліджень, які формуються «на перетині» різних галузей знань. Однак ці позитивні тенденції торкнулися далеко не всіх сфер діяльності суспільства, що визначає відсталість теоретичних поглядів та відповідне звужене (некомплексне) бачення і відношення до них як з боку їх представників, так і з боку суспільства. У цій публікації мова піде про вузькість теоретичного осмислення сутності, предмета, мети та ролі документування в аудиті, що пов'язана з неврахуванням теоретиками у цій галузі знань та сфері діяльності як новітніх тенденцій розвитку теоретичних уявлень як про власне аудит та про бухгалтерський облік, який є «годівницею» аудиторської справи, так і положень теорії документоведення та документології (у загальному – теорії документування), які впливають на усвідомлення фахівцями аудиторського профілю суті, необхідності та призначення аудиторських документів та на мотивацію практичних кроків у формуванні аудиторської документації, що визначає якість документування, а звідси у значній мірі – і якість аудиторських послуг та сприйняття цієї якості клієнтами аудиторських фірм.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Загальним теоретичним питанням розвитку аудиту у світі та в Україні присвячували свої праці такі знані

науковці, як Р. Адамс [1], А. Аренс, Дж. Лоббек [3], Ф.Ф. Бутинець [8], М.О. Виноградова [10], Д.Ф. Дефліз, Г.Р. Дженнік [12], Б.В. Мельничук [21], М.Ф. Огійчук [5], В.І. Подольський [6], О.Ю. Редько [4], Л.К. Сук [26], А.Д. Шеремет [27] та ін. На основі цих та інших досліджень питання документування в аудиті окремо розробляли В.Д. Андреев [2], С.М. Бичкова [9], Ю.А. Данилевський [11], М.Д. Корінько [19], І.І. Пилипенко [23] тощо. Аналіз публікацій вітчизняних та зарубіжних авторів свідчить про наявність досліджень сутності аудиту та методичних, організаційних і процедурних аспектів документування, однак теоретичним питанням розвитку предметної основи документування в аудиті науковці увагу не приділяють, і це негативно впливає і на теорію, і на практику аудиторської діяльності.

У зв'язку з цим **метою статті** є обґрунтування поглиблення предмета документування в аудиторській практиці на перетині сучасних теоретичних розробок у сфері бухгалтерського обліку, аудиту та загальної теорії документології.

**Виклад основного матеріалу.** Процес планування після фактичного виконання роботи майже завжди супроводжується аналізом – порівнянням отриманого результату з визначеними цілями. І як для планування, так і для аналізу фіксація інформації на конкретних носіях стала об'єктивною необхідністю, яка вимагала створення такого способу закріплення даних, що забезпечував би їх довготривале зберігання, а також створював певні послідовності розвитку процесів формування та передачі інформації.

Цим способом, розробленим людиною, стала писемність. Саме з виданням перших документів (навіть примітивних), як зазначає дослідник О.П. Коршунов, починається епоха документальної комунікації в існуванні людства [20, с. 18].

Отже, пошук можливостей для нівелювання обмеженості мнемонічних здібностей людини та усної передачі інформації зумовив появу двох феноменів:

1) Писемності як такої;

2) Документів як письмових історичних і доказових свідчень про планування діяльності різноманітних суб'єктів та про фактичний хід виконання ними власних функцій.

З часом документування охопило усі сфери життя суспільства, і для формування концентрату знань про цей вид людської активності була започаткована розробка теорії документування, яка встановлювала універсальні закони, правила і закономірності формування та обігу різнорідних документів.

Однією зі стрижневих категорій теорії документування є категорія «система документальних комунікацій», під якою розуміється система обігу документів у суспільстві, яка визначає правила складання, обробку, зберігання, розповсюдження і використання документів [20, с. 10]. Ця система – органічна єдність документів, споживачів інформації, що формується у цих документах, і всіх відносин між ними саме у відношенні до питань обігу документів та інформації, яка міститься в них. Ця система обслуговує всі без виключення сфери людської діяльності. Однак автори, які виділяють загальне визначення системи документальних комунікацій, вважають, що до її сфери входять лише такі інститути, як редакційно-видавнича справа, книжкова торгівля, бібліотечна

справа, архівна справа, науково-інформаційна та бібліографічна діяльність.

Насправді ж система документальних комунікацій має набагато ширший перелік суб'єктів, що її забезпечують. Виходячи зі спрямування поточного дослідження, нам слід відзначити, що «мова бізнесу» – бухгалтерський облік – також базується на обміні документальною інформацією між її укладачами та споживачами, а також окремо між різними укладачами та окремо між різними споживачами. І те ж саме стосується й похідного інституту – «надбудови» бухгалтерського обліку, яким є аудит. Адаже аудиторська діяльність теж переважно базується на обміні задокументованою інформацією. Отже, аудиторську практику та аудиторське документування слід також вводити у сферу документальних комунікацій. Відповідно, до аудиторської документації та закономірностей її розвитку потрібно застосовувати всі ті постулати, які розроблені теорією документування в цілому. І ця теоретична основа вже має свої прояви у закріплених на рівні відповідних стандартів обов'язкових реквізитах аудиторських документів. Графічне представлення коректного розуміння документування в аудиті, виходячи з підпорядкованості закономірностей його функціонування в аудиті загальній теорії документування, подане на рис. 1.



*Рис. 1. Вплив загальної теорії документування на формування категорії «документування» в аудиті  
Джерело: сформовано автором.*

Тому з загальної теорії документування та з приведених вище визначень слід вивести і проміжну дефініцію категорії «документування» в аудиті, яка виходить із розуміння підпорядкованості теорії аудиту в частині формування та обігу документів загальним постулатам теорії документування. Отже, з

позицій теорії документування ця сфера в аудиті – інструмент комунікації аудитора-виконавця робіт та споживачів інформації, яка є затребуваною та необхідною до зчитування і міститься у аудиторських робочих і підсумкових документах.

Приведене нами визначення відрізняється від його

## Аудит, аналіз і контроль

типових і поширених дефініцій, які містяться у науковій та професійній літературі. Окремо слід відзначити, що збірка ключових аудиторських регламентів, які широко застосовуються у світі та є базовими для України (мова йде про Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, іншого надання впевненості та супутніх послуг), у своєму глосарії та у спеціальному документі, присвяченому питанням документального оформлення аудиторських перевірок (Міжнародному стандарті аудиту 230 «Аудиторська документація»), взагалі не містить визначення поняття «документування».

Виходячи з положень Міжнародного стандарту аудиту 230, у ньому подається лише статичне визначення аудиторської документації. Отже, аудиторська документація (audit documentation) – це записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація») [22, с. 165].

Щодо ж поняття про документування в аудиті, то концентровано превалуючу думку про його сутність висловлено вітчизняним дослідником Т.М. Ковбич: «Під документуванням розуміють процедуру обґрунтування зроблених висновків документами» [18]. Приведена дефініція визначає відношення до документування в аудиті виключно як до процесу формування відповідних аудиторських доказів. Причина для цього є універсальною, і полягає вона у тому, що вітчизняна наука і практика бухгалтерського обліку опираються на фундамент, який не враховує новітніх тенденцій щодо усвідомлення людиною природи власної діяльності та її мотивів. Іншими словами, неповне осмислення та недостатня увага до питань про сутність аудиторського документування та його вплив на аудиторську діяльність в цілому зумовлені таким самим загальним неосмисленим відношенням до бухгалтерського обліку та аудиту, яке має місце у вітчизняній практиці.

Для підтвердження цієї тези приведемо результати передових досліджень із теорії бухгалтерського обліку та аудиту, які переконливо доводять, що їх сприйняття сучасними бухгалтерами та соціумом є неглибоким та хибним. Ці дослідження базуються на застосуванні до бухгалтерського обліку і аудиту положень інституціональної теорії.

Ключовими вітчизняними публікаціями, які створили заявку на розширення розуміння сутності бухгалтерського обліку та його предмета, стали праці професора В.М. Жука [14, 15]. Зокрема, вчений піднімає питання відповідальності бухгалтерського обліку та його ролі в економічних процесах та економічній політиці, що зумовило орієнтацію на поглиблення основних категорій, через які бухгалтерський облік позиціонує себе не лише сервісною діяльністю, обліковим мистецтвом чи галуззю прикладних робочих знань, а окремим соціально-економічним інститутом.

Одне з найбільш концентрованих і емних

досліджень розвитку уявлень про предмет бухгалтерського обліку в його сервісній, професійній та мистецькій інтерпретаціях здійснив Ф.Ф. Бугинець [7, с. 24-34] шляхом систематизації наукових праць, присвячених проблематиці бухгалтерського обліку.

З аналізу цієї праці слідує, що у сучасній бухгалтерській науці межі предмета бухгалтерського обліку звужені впливом тих інституціональних суб'єктів, які, з одного боку, визначають методологічну основу бухгалтерського обліку, а з іншого – є принциповими користувачами бухгалтерської інформації, адже ці суб'єкти сприймають бухгалтерський облік не як самостійне явище, а як сервісну складову економіки та управління. У зв'язку з цим В.М. Жук визначив орієнтир на злам парадигми уявлення про бухгалтерський облік, у першу чергу, «в головах» членів соціуму, з розширенням його сутності від допоміжної сервісної функції в управлінні, від упорядкованої сукупності прикладних навичок і вмій до цілісної науки, яка здатна до пояснень взаємних впливів системи бухгалтерського обліку та всіх осіб, що мають до неї відношення, а також на пояснення власне відносин між учасниками господарських процесів.

Одна з основних перешкод, які заважають визначити предметну основу та сутність бухгалтерського обліку, полягає у постійній нечіткості основних категорій та понять, пов'язаних із компонентним наповненням предмета обліку. На думку В.М. Жука, предмет будь-якої науки має бути встановлений в універсальному порядку [15]. І якщо такого встановлення не відбувається, будь-яка наука перетворюється на несистемне і безпредметне нагромадження знань. Із цього В.М. Жуком висунуто твердження про те, що предмет бухгалтерського обліку як науки має бути настільки універсальним, щоби мати здатність передбачити і врахувати появу нових об'єктів, які лише коректуватимуть особливості теорії обліку, але входитимуть у всезагальне його розуміння як науки і практики. Вченим висвітлено три поступальні рівні уявлень про предмет бухгалтерського обліку, які виходять із обмеженості або свободи фахівців та дослідників, що сповідують той чи інший підхід. Зокрема, бухгалтерський облік на різних рівнях характеризується як:

а) технічний процес (згідно з практиками, зайнятими паперово-електронною рутинною);

б) мистецтво (згідно з вченими-«романтиками» у бухгалтерському обліку);

в) соціальна наука (згідно з постулатами інституціональної теорії).

Залежно від рівня сутнісного сприйняття бухгалтерського обліку науковці сповідують і висловлюють відношення до нього як до суто професійно-практичної діяльності, облікового мистецтва та науки. І якщо відслідкувати поглиблення уявлень про предмет обліку саме за наростаючою тенденцією «практика-мистецтво-наука», можемо отримати в результаті такі характеристики масштабу предмета обліку:

1) При сприйнятті предмета бухгалтерського обліку суто у прикладній площині відбувається його звуження через консерватизовані солідарно працюючі формальні та неформальні інститути. Таке вузьке сприйняття предмета обліку корелює лише з дефініцією його сутності як процесу, за допомогою якого відбувається пасивне відображення фактів і явищ господарського життя.

2) При сприйнятті предмета бухгалтерського обліку як результату творчості бухгалтерів у результаті застосування ними власного професійного судження, яке дає право вільного вибору (з відповідними логічними обґрунтуваннями) щодо відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, виходячи з існування кількох рівнозначних варіантів вибору облікових правил та відповідної їм практики, він характеризується як мистецтво. Цей рівень сприйняття обліку посилює вплив та важливість його неформальної інституціональної складової, яка покладає на бухгалтерів відповідальність за власний професіоналізм і освіченість та стверджує про вплив цих факторів на якість бухгалтерського обліку і його предмет.

3) При сприйнятті бухгалтерського обліку як цілісної та самостійної науки його предмет формується під впливом не тільки фактів господарського життя та професійних суджень (що репрезентує два попередні рівні відношення до нього), але і встановлює для нього пріоритет визначення впливу інституціональних факторів на технічну реєстрацію феноменів господарської діяльності, а також на поведінку контрагентів підприємства, його керівництва і працівників, та кореляцію цих впливів із «поведінкою» його активів та капітал. Але з інституціональних позицій готовність бухгалтерської спільноти до глибоко наукового сприйняття сутності та предмета бухгалтерського обліку залежить від рівня розвитку професійного середовища. І якщо цю глибину вдається парадигмізувати, це змінює відношення до обліку не лише у наукових та професійних представників бухгалтерського цеху, але і у представників суміжних наук і спеціальностей, взаємодія яких безпосередньо чи опосередковано відображається у бухгалтерському обліку. Це, в свою чергу, призводить до зміни відношення до бухгалтерської діяльності зі сторони розробників формальних інститутів.

З цього випливає необхідність визначення поглибленої дефініції предмета бухгалтерського обліку, яка, у свою чергу, коректує і визначення похідних від нього професій та їх складових, у тому числі – сприйняття сутності аудиту, а звідси – і предмета його найбільш трудомісткої частини – документування. Ця необхідність виходить також і з того факту, що більшість наук не розділяють свій предмет для науки і практики, а також для своїх складових та підгалузей. Зазначене вкотре підтверджує твердження про те, що уявлення про предмет обліку впливає на предмет аудиту, а в межах нього – на предметну сутність документування в

ньому. Про це в частині бухгалтерського обліку писав і Я.В. Соколов, коли, розділяючи бухгалтерський облік на теорію та практику (рахівництво та рахунковедення), визначав, що предмет обліку для обох цих складових є єдиним [25, с. 85]. Виходячи з цього, В.М. Жуком було запропоновано таке визначення предмета бухгалтерського обліку: «Предметом бухгалтерського обліку є вивчення природи забезпечення довіри, порозуміння і керованості соціально-економічними просторами. Предмет бухгалтерського обліку зосереджується на своїй інституціональній сутності і задоволенні зовнішніх інституціональних запитів на інформацію через застосування професійної інтерпретації фактів і явищ життєдіяльності суб'єктів господарювання» [16, с. 242].

Останнє приведенне трактування предмета бухгалтерського обліку як інституту, який забезпечує довіру між учасниками господарських відносин та між усіма особами, що знаходяться всередині господарюючого суб'єкта і визначають його роботу, порозуміння між ними, а також керованість дій як у межах господарюючого суб'єкта, так і в межах галузей і навіть національних економік, є найбільш універсальним та наближеним до усвідомлення його інституціональної природи.

Таке розуміння предмета бухгалтерського обліку впливає і на те, як сприймається у науці та практиці й аудиторська діяльність. Адже проблема визначення сутнісних параметрів, питання ролі та призначення аудиту в аналогічних обліку трьох іпостасях – у ролі технічної складової контролю, сфери практичної професійної діяльності та самостійного суспільного інституту, є не менш обговорюваною темою у наукових колах, ніж тема сутності і предмета обліку. І з цього приводу слід зазначити, що факти історії розвитку аудиту характеризують його становлення від звичайної другорядної функції облікових працівників через вид діяльності професійних бухгалтерів до самостійної професії і навіть окремої науки, яка заснована на перетині обліку та контролю, але бере свої витоки і базується на них, поєднуючи в собі всі їхні напрацювання.

Різна глибина розуміння сутності аудиту впливає і на різне відношення до його сутності та предмета. Сутнісна дефініція аудиту прямо залежить від того, чи вважається він видом контролю, чи характеризується як один із підвидів діяльності облікових спеціалістів, чи вважається самостійним професійним інститутом. При цьому визначень, що відбивають перші дві характеристики суті аудиту, в науковій літературі з аудиту більш ніж достатньо, а ось дефінітивне відношення до аудиту як до інституту встановлюється доволі невеликою групою вчених. Приведемо ці дефініції.

Р. Адамс у своєму дослідженні «Основи аудиту» застосовує суто інституціональний підхід до сутності аудиту: «Аудит – надзвичайно популярна професія, якою сьогодні хотіли би займатися багато людей. Аудит став засобом, який забезпечує довіру до звітності, і в певній мірі гарантує добросовісність

## Аудит, аналіз і контроль

відносин, що складаються між особами, що беруть участь у господарських процесах. Аудит – це не просто механічний набір процедур, виконання яких вимагається діючим законодавством, але дещо більше. Аудит може бути визначений як діяльність із надання необхідної суспільству послуги з метою підтвердження видимої правдоподібності опублікованої фінансової звітності підприємств із обмеженою відповідальністю» [1, с. 6].

Іншим суто інституціональним означенням аудиту є думка російського вченого С.А. Преснякова: «Аудит – це інструмент забезпечення довіри серед учасників економічної діяльності, фінансового регулювання і реалізації конституційного права на інформацію у сфері підприємницької діяльності; крім того, це аналіз достовірності бухгалтерської звітності, визначення життєздатності підприємства, виявлення резервів покращення фінансового становища підприємства» [24].

Із визначень, поданих Р. Адамсом та С.А. Пресняковим, можна зробити висновок, що сьогодні найбільш глибоким (а відтак і найбільш правильним) розумінням сутності аудиту є усвідомлення його сутності як інституту, що слугує завданням налагодження «ланцюгів довіри» між соціальними групами, і саме це визначає його інституціональну природу. Така глибина розгляду аудиту вимагає залучення до висвітлення питань розуміння його сутності і загальнонаукових постулатів. Так, С.В. Івахненко стверджує, що передові зарубіжні дослідники представляють аудит як галузь знання, побудовану на центральному стрижні абстрактного мислення, включаючи математику, логіку і метафізику (філософію) [17, с. 102]. Це повсюдно підтверджуються закріпленням у навчальній практиці постулатів аудиту як галузі теоретичних знань та емпіричних уявлень і підвищує відповідальність наукової спільноти за формування правильного розуміння аудиту «в головах людей» з уявленням про нього як про єдину систему, що бере витоки з обліку, процедурно базується на контролі і водночас є самостійним інститутом, який включає в себе і формальні «правила гри», і всі інші види інститутів [13, с. 90].

Таке поглиблення розуміння сутності та предмета бухгалтерського обліку і аудиту повинно мати вплив і на всі аспекти та складові цих видів діяльності у професійному вимірі, зокрема і на предмет документування в аудиті.

На основі положень теорії документології та шаблів перегляду предмета бухгалтерського обліку і аудиту можна вивести і три рівні відношення до предмета документування в аудиті:

1) Розуміння документування в аудиті як набору документів та офіційних регламентів щодо їх складання. Предметом документування в аудиті при цьому є процес формування аудиторських досьє, а також інформація про аудиторські процедури. Таке відношення до документування в аудиті практично нівелює пізнавальну, науково-професійну та навіть освітню роль формування робочих та підсумкових

документів аудитора. Якщо процес документування в аудиті, як і власне аудиторську справу, розуміти як технічну діяльність, що провадиться у шаблонному порядку у відповідності до готових і статичних правил і норм, тоді й якість аудиту можна звести до технічного виконання приписаних регламентів;

2) Розуміння документування в аудиті як обов'язкової складової професійної діяльності аудитора та засобу підтвердження (доказової бази) його висновків. Цей рівень репрезентує «юридично-захисну» позицію відношення до документування в аудиті. Предметом документування на цьому рівні його розуміння є забезпечення професійного формування письмово обґрунтованих висновків за результатами аудиту за відповідними професійними стандартами;

3) Найвищим рівнем розуміння документування аудиту, що корелює з положеннями інституціональної теорії бухгалтерського обліку, передовими теоретичними концепціями аудиту, є таке: предметом документування в аудиті є забезпечення сприяння задоволенню інтересів користувачів облікової інформації та користувачів результатів аудиту в частині підтвердження достовірності цієї інформації або надання впевненості у тому, що всі суттєві аспекти недоліків та перекручень виявлено, враховано і буде усунено. При цьому ідентифікація користувачів облікової інформації та користувачів результатів аудиту цих осіб відрізняється у тому, що користувачами інформації про результати аудиту не завжди є користувачі облікової інформації, оскільки до таких користувачів інколи належать суто державні інституції, які мають завдання перевірити діяльність аудиторських фірм, а не діяльність клієнтів.

Останній, найвищий рівень розуміння предмета документування при його масовій популяризації сприятиме зміні відношення до процесів формування робочих та підсумкових аудиторських документів від рутинної технічної діяльності, орієнтованої виключно на аудитора, до клієнтоорієнтованого засобу забезпечення довіри, порозуміння і керованості між усіма учасниками аудиторського процесу та інструмента надання допомоги клієнту у вирішенні питань, які призвели до його рішення про замовлення аудиту чи супутньої послуги.

**Висновки.** За результатами проведеного дослідження, на базі поєднання положень інституціональної теорії бухгалтерського обліку, похідних уявлень про аудит як окремих інститут, який опирається на теорію і практику бухгалтерського обліку в інституціональному вимірі, та враховуючи розвиток інжинірингових підходів у обліку та аудиті (у тому числі в теорії) в частині врахування загальних постулатів теорії документування, було здійснено спробу поглиблення предметної основи документування в аудиті від технічного процесу складання регламентованих документів через відношення до нього як до засобу забезпечення доказовості аудиторських висновків до усвідомлення його як засобу задоволення інтересів

споживачів облікової та аудиторської інформації та інструмента, за допомогою якого забезпечуються довіра, порозуміння і керованість між учасниками аудиторського процесу. На основі цього в якості підсумкового висновку пропонуємо узагальнене формулювання документування в аудиті. З приведених у статті аргументів та тверджень щодо розвитку теоретичних аспектів обліку, аудиту та документування в аудиті визначаємо, що аудиторське документування – це система 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. Визначення аудиторського документування саме як системи відносин, а не технічного рутинного процесу, у майбутньому зумовить перегляд відношення до нього з боку аудиторів не лише у сутнісних, але також і у процедурних аспектах.

#### 4 Список використаних джерел

1. *Адамс, Р.* Основы аудита [Текст]: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. *Андреев, В. Д.* Практический аудит (справочное пособие) [Текст] / В. Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
3. *Аренс, Э. А.* Аудит [Текст] / Э. А. Арэнс, Д. К. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 551 с.
4. Аудит (основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) [Текст]: підручник / За ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
5. Аудит: організація і методика [Текст]: навч. посіб. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2010. – 584 с.
6. Аудит [Текст]: учебник / Под общ. ред. В. И. Подольского. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 672 с.
7. *Бутинець, Ф. Ф.* Бухгалтерський облік: роздуми вченого [Текст] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.
8. Бутинець, Ф. Ф. Аудит [Текст]: підруч. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512 с.
9. *Бычкова, С. М.* Доказательства в аудите [Текст] / С. М. Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
10. *Виноградова, М. О.* Аудит [Текст]: навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеева. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
11. *Данилевский, Ю. А.* Аудит [Текст]: Учебное пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов [и др.]. – Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 544 с.
12. *Дефлиз, Д. Ф.* Аудит Монтгомери [Текст] / Д. Ф. Дефлиз, Г. Р. Дженник, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш; пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
13. *Жук, В. М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст]: монографія / В. М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009 – 648 с.
14. *Жук, В. М.* Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту [Текст] / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14-22.
15. *Жук, В. М.* Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку [Текст] / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.
16. *Жук, В. Н.* Основы институциональной теории бухгалтерского учёта [Текст]: монография / В. Н. Жук. – К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
17. *Івахненко, С. В.* Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції [Текст]: монографія / С. В. Івахненко. – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.
18. *Ковбич, Т. М.* Документування аудиторської перевірки операцій з формування та використання фінансових результатів [Текст] / Т. М. Ковбич // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2008. – № 1(10). – С. 135-146.
19. *Корінько, М. Д.* Процедури аудиту на підготовчому етапі планування [Текст] / М. Д. Корінько // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2011. – Вип. 18. – С. 151-158.
20. *Кориунов, О. П.* Библиографоведение [Текст]: учебник / О. П. Коршунов, Н. К. Леликова, Т. Ф. Лиховид; под общ. ред. О. П. Коршунова. – Санкт-Петербург: Профессия, 2014. – 288 с.
21. *Мельничук, Б. В.* Еволюція сутності аудиту [Текст] / Б. В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011. – № 12. – С. 49-57.
22. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Частина 1. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. – 1249 с.
23. *Пилипенко, І. І.* Аудит. Методика документування [Текст] / За ред. І. І. Пилипенка. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2003. – 457 с.
24. *Пресняков, С. А.* Российский аудит: выбор пути [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://audit-palata.spb.ru/welcome/show/98/301>
25. *Соколов, Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
26. *Сук, Л. К.* Аудиторські процедури для одержання доказів [Текст] / Л. К. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 81-84.
27. *Шеремет, А. Д.* Аудит [Текст]: учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с.

#### 4 References

1. Adams, R. (1995). *Osnovy audita [Basics of audit]* (Trans. from the English. Ed. by Ya. V. Sokolov). Moskva: Audit, YuNITI.
2. Andreev, V. D. (1994). *Prakticheskiy audit (spravochnoe posobie) [Practical Audit: Reference book]*. Moskva: Ekonomika.
3. Arens, E. A., Lobbek, D. K. (1995). *Audit [Audit]*. Moskva: Finansy i statistika.
4. Nemchenko, V. V. (ed.), Redko, O. Yu. (ed.) (2012). *Audit (osnovy derzhavnoho, nezaleznoho profesiinoho ta vnutrishnoho audytu [Audit: the foundations of the state, independent professional and internal audit]*. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury.

5. Ohiichuk, M. F., Novikov, I. T., Rahulina, I. I. (2010). *Audyt: orhanizatsiia i metodyka [Audit: organization and method]*. Kyiv: Alerta.
6. Podolskiy, V. I. (2010). *Audit [Audit]* (ed. by V.I. Podolskiy). Moscow: Volters Kluver.
7. Butynets, F. F. (2001). *Bukhhalterskyi oblik: rozдумы vchenoho [Accounting: Meditations of the Scientist]*. Zhytomyr: PP «Ruta».
8. Butynets, F. F. (2005). *Audyt [Audit]*. Zhytomyr, PP «Ruta».
9. Byichkova, S. M. (1998). *Dokazatelstva v audite [Evidences in Audit]*. Moskva: Finansy i statistika.
10. Vynogradova, M. O. (2014). *Audyt [Audit]*. Kyiv: Tsentр uchbovoi literatury.
11. Danylevskiy, Yu. A., Shapyhuzov, S. M., Remyzov, N. A., Starovoitova, E. V. (1999). *Audyt [Audit]*. Moskva: YD FBK-PRESS.
12. Defliz, D. F. (1997). *Audit Montgomeri [Montgomery Audit]* (trans. from English; ed. by Ya.V. Sokolov). Moskva: Audit, YuNITI.
13. Zhuk, V. M. (2009). Kontseptsiiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky [The Concept of the development of accounting in agrarian sector of the economy]. Kyiv: NNTs IAE.
14. Zhuk, V. M. (2012). Naukova hipoteza traktuvannia bukhhalterskoho obliku yak sotsialno-ekonomichnoho instytutu [Scientific hypothesis of the treatment of the accounting as the socioeconomic institute]. *Oblik i finansy APK*, (2), 14-22.
15. Zhuk, V. M. (2012). Pohlyblennia sutnosti predmetu bukhhalterskoho obliku [Deepening the essence of the subject of accounting]. *Oblik i finansy APK*, (1), 16-23.
16. Zhuk, V. N. (2013). Osnovy institutsionalnoy teorii buhgalterskogo ucheta [The foundations of the institutional accounting theory]. Kyiv: Agramnaya nauka.
17. Ivakhnenkov, S. V. (2010). Informatsiini tekhnolohii audytu ta vnutrishnohospodarskoho kontroliu v konteksti svitovoi intehtratsii [Informational technologies of the audit and internal control in the context of worldwide integration]. Zhytomyr: PP «Ruta».
18. Kovbych, T. M. (2008). Dokumentuvannia audytorskoї perevirky operatsii z formuvannia ta vykorystannia finansovykh rezultativ [Documenting of the audit of the operations of forming and use financial results]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, (1(10)), 135-146.
19. Korinko, M. D. (2011). Protsedury audytu na pidhotovchomu etapi planuvannia [Audit procedures on the preparing stage of the planning]. *Naukovi zapysky. Seriia «Ekonomika»*, (18), 151-158.
20. Korshunov, O. P. (2014). *Bibliografovedenie [Bibliography]* (ed. by O.P. Korshunov). Sankt-Peterburg: Professiya.
21. Melnychuk, B. V. (2011). Evoliutsiia sutnosti audytu [Evolution of the essence of audit]. *Ekonomika APK*, (12), 49-57.
22. Audytorska palata Ukrainy. (2016). Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannia 2015 roku. Chastyna 1. [International standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services. Edition 2015, Part 1]. Kyiv: Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv, Audytorska palata Ukrainy.
23. Pylypenko, I. I. (2003). *Audyt. Metodyka dokumentuvannia [Audit. Methodology of documenting]* (ed. by Pylypenko I.I.). Kyiv: IVTs Derzhkomstatu Ukrainy.
24. Presnyakov, S. A. (2013). Rossiyskiy audit: vyibor puti [Russian audit: choose the way]. Retrieved from <http://audit-palata.spb.ru/welcome/show/98/301>
25. Sokolov, Ya. V. (2000). Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [The foundations of the theory of accounting]. Moskva: Finansy i statistika.
26. Suk, L. K. (2011). Audytorski protsedury dlia oderzhannia dokaziv [Audit procedures for obtaining evidence]. *Oblik i finansy APK*, (1), 81-84.
27. Sheremet, A. D. (2006). *Audit [Audit]* (5th edition). Moskva: INFRA-M.